



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**DAŇOVÉ SOUVISLOSTI PŘECHODU Z PODNIKAJÍCÍ
FYZICKÉ OSOBY NA SPOLEČNOST S RUČENÍM
OMEZENÝM**

TAX CONTEXT OF TRANSITION FROM A SOLE ENTREPRENEUR TO A LIMITED LIABILITY
COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Mgr. Bc. Jakub Konečný

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2021

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	Bc. Jakub Konečný
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Daňové souvislosti přechodu z podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je provést podrobnou analýzu způsobů přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným, a to zejména z pohledu

účetních a daňových souvislostí, a následné stanovení konkrétních doporučení pro modelového podnikatele fyzickou osobu.

Základní literární prameny:

DVOŘÁK, Tomáš. Společnost s ručením omezeným. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-8-7478-633-4.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2019. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-315-2. Fakulta podnikatelská, Vysoké učení technické v Brně / Kolejní 2906/4 / 612 00 / Brno

PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář. 2. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2015. ISBN 97880-7400-517-6.

SKÁLOVÁ, Jana. Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-570-5.

VYCHOPEŇ, Jiří. Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-328-2.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21.

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá přechodem z podnikání fyzické osoby na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným, a to zejména z pohledu účetních a daňových souvislostí. Teoretická část práce představuje základní aspekty podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným a analýzu možných způsobů přechodu z jedné formy podnikání na druhou. V praktické části jsou rozebrány a analyzovány možnosti konkrétního podnikatele fyzické osoby, který má zájem převést své podnikání na společnost s ručením omezeným.

Abstract

The thesis focuses on transformation of business from a natural person to a limited liability company, especially in terms of accounting and tax aspects. The theoretical part presents the basic aspects of business of natural persons and limited liability companies and analyses possible solutions for transformation from one form of business to another. The practical part analyses the possibilities of a specific entrepreneur who is interested in transferring his business to a limited liability company.

Klíčová slova

Podnikající fyzická osoba, společnost s ručením omezeným, obchodní závod, koupě obchodního závodu, vklad obchodního závodu

Key words

Self-employed natural person, limited liability company, business enterprise, purchase of business enterprise, contribution of business enterprise

Bibliografická citace

KONEČNÝ, Jakub. *Daňové souvislosti přechodu z podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným*. Brno, 2021. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/135190>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně dne 10. května 2021

.....

Mgr. Bc. Jakub Konečný

Poděkování

Děkuji JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za cenné připomínky, odborné rady, vstřícnost a pochopení, které přispěly k vypracování této práce. V neposlední řadě děkuji všem mým blízkým za jejich podporu po celou dobu studia.

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 CHARAKTERISTIKA ZÁKLADNÍCH POJMŮ.....	13
1.1 Obchodní závod	13
1.2 Podnikající fyzická osoba	15
1.2.1 Právní úprava podnikání fyzických osob.....	15
1.2.2 Účetní souvislosti podnikání fyzických osob	16
1.2.3 Daňové souvislosti podnikání fyzických osob – daň z příjmů	18
1.2.4 Daňové souvislosti podnikání fyzických osob – ostatní daně	20
1.3 Společnost s ručením omezeným	21
1.3.1 Právní úprava společnosti s ručením omezeným.....	21
1.3.2 Účetní souvislosti společnosti s ručením omezeným	23
1.3.3 Daňové souvislosti podnikání společnosti s ručením omezeným.....	23
2 ANALÝZA JEDNOTLIVÝCH MOŽNOSTÍ PŘECHODU Z PODNIKAJÍCÍ FYZICKÉ OSOBY NA SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM	26
2.1 Motivace ke změně způsobu podnikání	26
2.2 Samostatný převod jednotlivých složek obchodního závodu	28
2.3 Darování obchodního závodu	29
2.3.1 Právní souvislosti.....	29
2.3.2 Účetní a daňové souvislosti	31
2.3.3 Celkové zhodnocení.....	32
2.4 Prodej obchodního závodu.....	32
2.4.1 Právní souvislosti.....	32
2.4.2 Účetní a daňové souvislosti	33
2.4.3 Celkové zhodnocení.....	41
2.5 Vklad obchodního závodu.....	43

2.5.1	Právní souvislosti	43
2.5.2	Účetní a daňové souvislosti	45
2.5.3	Celkové zhodnocení	50
2.6	Pacht obchodního závodu	52
3	MODELOVÝ PŘÍKLAD	54
3.1	Představení podnikatele	54
3.2	Motivace ke změně způsobu podnikání	55
3.3	Založení a vznik společnosti s ručením omezeným	57
3.4	Představení jednotlivých možností změny způsobu podnikání	58
3.5	Prodej jednotlivého majetku	58
3.5.1	Účetní a daňové souvislosti na straně podnikající fyzické osoby	60
3.5.2	Účetní a daňové souvislosti na straně společnosti s ručením omezeným	61
3.6	Prodej obchodního závodu	63
3.6.1	Účetní a daňové souvislosti na straně podnikající fyzické osoby	63
3.6.2	Účetní a daňové souvislosti na straně společnosti s ručením omezeným	64
3.7	Vklad obchodního závodu	66
3.7.1	Účetní a daňové souvislosti na straně podnikající fyzické osoby	67
3.7.2	Účetní a daňové souvislosti na straně společnosti s ručením omezeným	68
3.8	Celkové zhodnocení a doporučení pro podnikatele	70
	ZÁVĚR	75
	POUŽITÉ ZDROJE	77
	SEZNAM ZKRATEK	80
	SEZNAM TABULEK	81

ÚVOD

V rámci podnikání mohou pro podnikatele nastat situace, ve kterých usoudí, že stávající forma podnikání již po ně není nadále vyhovující. Tato situace může nastat u menších podnikatelů – kteří budou zvažovat přechod z podnikání jako fyzická osoba na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným, tak i u větších podnikatelů – kteří budou zvažovat přechod z dosavadní formy podnikání na podnikání prostřednictvím akciové společnosti, investičního fondu, diverzifikaci podnikání do více společností začleněných do holdingové struktury, realizaci fúze nebo akvizice apod. Možností je v rámci českého prostředí spousta, a ještě více v případě expanze do zahraničí.

Tato práce se bude zabývat prvním uvedeným případem, a to přechodem z podnikání fyzické osoby na podnikání společnosti s ručením omezeným. V práci budou rozebrány jednotlivé možnosti, jak tento přechod podnikání efektivně uskutečnit a budou rozebrány jejich účetní a daňové souvislosti. Právě zejména daňové dopady přechodu na jinou formu podnikání jsou často klíčovým faktorem, na základě kterého se podnikatel rozhoduje pro konkrétní strukturu přechodu. V krajních případech mohou být daňové dopady přechodu na jinou formu podnikání, respektive zamýšlená úspora na dani, jediným motivem pro toto chování.¹

Hlavním cílem této práce je vyhodnocení jednotlivých variant přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným, a to z pohledu účetních a daňových souvislostí a v návaznosti na provedenou analýzu stanovit konkrétní doporučení pro modelového podnikatele fyzickou osobu.

V první části práce budou nejdříve rozebrány nejdůležitější odborné termíny a instituty, které jsou stěžejní pro další části práce, a současně budou ve stručnosti představeny nejvýznamnější souvislosti podnikání podnikající fyzické osoby a podnikání společnosti s ručením omezeným.

V druhé části práce budou představeny a analyzovány jednotlivé možnosti převodu podnikatelské činnosti podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným, a to

¹ Srov. MICKOVÁ, Michaela. *Daňové dopady vybraných korporátních transakcí kapitálových společností*. [online] Praha, 2017. Rigorózní práce. Univerzita Karlova. Právnická fakulta [cit. 10.1.2021]. s. 8.

po právní, účetní i daňové stránce. Ve většině popisovaných variantách se bude jednat o různou formu dispozice s obchodním závodem podnikatele, který bude jako celek převeden na společnost s ručením omezeným tak, aby byla co nejvíce zachována kontinuita podnikání.

V třetí části práce budou teoretické poznatky představené v předcházejících kapitolách využity na příkladu modelového podnikatele, který zamýšlí změnit dosavadní způsob podnikání ve formě podnikající fyzické osoby na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným. Po představení podnikání tohoto modelového podnikatele, stavu jeho účetnictví a daňových povinností, bude provedena analýza jednotlivých možností převodu jeho podnikání na společnost s ručením omezeným, jejímž výsledkem bude v ideálním případě doporučení, jak v této věci postupovat.

Z vědeckých metod budou v práci užity především metody deskripce a explanace k vymezení účetně-daňově-právní problematiky dispozic s obchodním závodem nebo s majetkem a dluhy tento závod tvořícími, na které budou navazovat metody analýzy, indukce a syntézy získaných informací. Co se týče zdrojů, budou v této práci využívány především monografie, odborné články a výklady, stanoviska či vyjádření Ministerstva financí nebo Finanční správy ČR. Přestože tato práce nebude na literární zdroje skoupá, cílem této práce není hledat v různých zdrojích, ale spíše použít pouze takové zdroje, které svým obsahem obohatí podávaný výklad a napomohou k odstranění řešeného problému.

Tato práce vychází z právního stavu ke dni 15.5.2021.

1 CHARAKTERISTIKA ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V této části práce budou nejdříve rozebrány nejdůležitější odborné termíny a instituty, které jsou stěžejní pro další části práce, a současně budou ve stručnosti představeny nejpodstatnější souvislosti podnikání podnikající fyzické osoby a podnikání společnosti s ručením omezeným.

1.1 Obchodní závod

Pro jakoukoliv celkovou koncepční změnu v podnikání je zcela stěžejním pojmem „obchodní závod“ nebo jen „závod“², který v souvislosti s rekodifikací nahradil dříve užívaný pojem podnik.³ Obchodním závodem se dle ustanovení § 502 Občanského zákoníku rozumí *„organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.“*

Definičními znaky obchodního závodu jsou jeho organizovanost a vůle podnikatele využívat závod ke své podnikatelské činnosti. Obchodní závod není pouhým (účetním) součtem jednotlivého majetku a dluhů náležejících podnikateli, ale vyznačuje se tedy organizovaností, funkčností a vzájemnou provázaností všech těchto jednotlivých položek. Veškerý majetek a dluhy patřící k závodu dohromady tvoří hospodářskou a funkční jednotku, která je schopna uskutečňovat podnikatelskou činnost. V této organizovanosti jmění potom zpravidla existuje přidaná hodnota, která zapříčiňuje, že hodnota obchodního závodu jako celku je zpravidla vyšší, než je prostý součet hodnot jednotlivých položek tvořících obchodní závod, jestliže by byly oceňovány samostatně.

Z právního hlediska je obchodní závod věcí hromadnou, se kterou je možné disponovat jako celkem. Jestliže má být tedy například obchodní závod předmětem prodeje, postačí, pokud smluvní strany ve smlouvě specifikují, že převádí celý obchodní závod a není nutné vyjmenovávat všechny jednotlivé položky, které jsou součástí závodu. V souladu

² Jedná se o legislativní zkratku, která se používá nejen v Občanském zákoníku.

³ Tento výraz je stále využíván v legislativě Evropské unie, ve které je mu přiznáván odlišný význam – jedná se zde o subjekt práva, nikoliv věc jako tomu bylo v českém právu před 1.1.2014. Právě tato rozpornost ve významu termínu „podnik“ byla jedním z důvodů (znovu)zavedení pojmu „závod“.

s ustanovením § 2175 kupující totiž koupí závodu nabývá vše, co k závodu jako celku náleží, i když to není výslovně uvedeno v kupní smlouvě. Tato skutečnost výrazně snižuje transakční náklady spojené s prodejem závodu, protože v praxi není nutné do detailu řešit všechny jednotlivé položky závodu, aby byl zabezpečen jejich prodej.

Na rozdíl od dřívější právní úpravy již není v Občanském zákoníku výslovně demonstrativně stanoveno, které položky tvoří součást závodu. Důvodová zpráva k Občanskému zákoníku nicméně odkazuje na rozhodnutí ESD ve věci 19/61 *Mannesmann*, dle kterého je závod tvořen jednotnou organizací osobních, hmotných i nehmotných prvků, jimiž je dlouhodobě sledován hospodářský účel.⁴ Bude se tak zpravidla jednat o veškeré věci ve smyslu soukromého práva, které jsou s ostatními věcmi tvořícími součást závodu organizačně spjaté a které podnikatel využívá ke své podnikatelské činnosti. Součástí závodu tak budou i veškerá majetková práva a povinnosti, včetně například práv a povinností ve vztahu k zaměstnancům.⁵

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že podnikatel může vlastnit i více obchodních závodů.⁶ V rámci obchodního závodu může být také vyčleněna pobočka, což je část závodu, která vykazuje hospodářskou a funkční samostatnost a o níž podnikatel rozhodl, že bude pobočkou. Pobočka je obdobně jako závod hromadnou věcí a lze s ní tedy právně nakládat jako s jedním celkem (např. ji prodat nebo propachtovat). Podnikatel se může rozhodnout, že pobočku zapíše do obchodního rejstříku, přičemž v takovém případě se bude jednat o odštěpný závod.

⁴ Rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 13. 7. 1962, ve věci č. 19/61, „*Mannesmann AG proti Vysokému úřadu Evropského společenství uhlí a oceli*“

⁵ KOŽIAK, Jaromír in BEJČEK, Josef; ŠILHÁN, Josef a kol. *Obchodní smlouvy. Závazky v podnikání*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-574-9, s. 273.

⁶ Jedná se o změnu, kterou přinesla účinnost Občanského zákoníku, jelikož dříve odborná veřejnost dovozovala, že podnikatel může vlastnit pouze jeden obchodní závod.

1.2 Podnikající fyzická osoba

Podnikání jako podnikající fyzická osoba je nejčastější formou výkonu podnikatelské činnosti v ČR⁷, a to z důvodu relativní jednoduchosti zahájení i následného výkonu podnikání tímto způsobem.

1.2.1 Právní úprava podnikání fyzických osob

O podnikání fyzické osoby se jedná v případě, že činnost fyzické osoby naplňuje znaky podnikání stanovené v ustanovení § 420 Občanského zákoníku, tzn. jedná se o samostatný výkon výdělečné činnosti na vlastní účet a odpovědnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně a za účelem dosažení zisku.

Nejčastěji se jedná o podnikání na základě živnostenského oprávnění, nicméně o podnikání fyzické osoby se jedná také například v případě soukromě hospodařících zemědělců nebo jiných forem podnikání podle zvláštních předpisů (např. advokáti, lékaři, daňový poradci apod). Pro většinu běžných výdělečných činností je nicméně dostačující živnostenské oprávnění, které je nutné si opatřit před zahájením podnikání. Dle povahy činnosti se může jednat o živnost ohlašovací (volná, vázaná nebo řemeslná) nebo koncesovanou. Mezi jednotlivými druhy živnosti jsou rozdíly zejména v nutných kvalifikačních požadavcích, které je nutné pro získání oprávnění splnit.

Podnikatel vstupuje do smluvních vztahů osobně a je sám zavázaný z veškerých smluvních závazků a dluhů v souvislosti s podnikatelskou činností. Za dluhy přitom ručí celým svým majetkem, a to zpravidla bez jakéhokoliv omezení, což je zcela zásadním důvodem, proč podnikatelé mohou uvažovat o podnikání jiným způsobem, a to zejména prostřednictvím právnické osoby.

⁷ *Roční přehled podnikatelů a živností k 31. 12. 2020* [online]. 2021 [cit. 2021-4-27]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/rocní-prehled-podnikatelu-a-zivnosti--222295/>

1.2.2 Účetní souvislosti podnikání fyzických osob

Podnikající fyzické osoby mají v zásadě tři možnosti, jak vést záznamy o svém podnikání a plnit související daňové povinnosti:

- a) Účetnictví
- b) Daňové evidence
- c) Výdajový paušál

Ad a) Účetnictví je v současné chvíli možné vést pro podnikatele pouze v podvojně podobě, tzn. veškeré informace jsou vždy zachyceny na dvou účtech.⁸ Účetnictví tak podává obraz o stavu a pohybu majetků a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a ostatních zdrojů financování, nákladech a výnosech. Účetnictví jsou fyzické osoby v souladu s ustanovením § 1 odst. 2 Zákona o účetnictví povinny vést v následujících případech, tj. pokud:

- jsou zapsány v obchodním rejstříku,
- jejich obrat za předcházející kalendářní rok přesáhl částku 25 mil. Kč,
- ukládá jim to zvláštní předpis,
- jsou společníky ve společnosti (dřívější sdružení bez právní subjektivity), kde alespoň jeden ze společníků vede účetnictví,
- rozhodnou se vést účetnictví dobrovolně.

V případě menších podnikatelů je možné vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Konkrétně lze vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu v případě, že je podnikatel mikro nebo malou účetní jednotkou (a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem), tzn. nepřekročí alespoň dvě z následujících kritérií:

- čistá aktiva ve výši 100 mil. Kč,
- suma čistého ročního obratu ve výši 200 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců ve výši 50.

⁸ Tzv. jednoduché účetnictví, které v minulosti mohli vést podnikatelé – fyzické osoby, není pro podnikatele podle současné úpravy vůbec určeno.

Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu jsou především pouze omezeně využívány některé účetní metody a rozsah vykazování je celkově užší. Platí zejména následující odlišnosti:

- je možné používat pouze skupinové syntetické účty podle závazné účtové osnovy,
- je možné spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,
- je povoleno tvořit pouze opravné položky a rezervy podle Zákona o rezervách,
- ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou podle § 27 Zákona o účetnictví není přípustné,
- účetní závěrka je sestavována ve zjednodušeném rozsahu a
- není nutné používat analytické a podrozvahové účty.

Pro správné vedení účetnictví je nezbytná znalost veškerých účetních principů, schopnost provádění podvojných zápisů pro jednotlivé účetní případy, znalost vymezení jednotlivých složek majetku, umění ho správně ocenit a také znalost významu jednotlivých složek aktiv a pasiv. Účetnictví může být vedeno teoreticky ručně, nicméně v praxi je to v případě většiny podnikatelů vzhledem k množství účetních případů téměř nereálné. Podnikatel může vést účetnictví sám, prostřednictvím svých zaměstnanců, nebo ho může outsourcovat kvalifikovanou účetní firmou.

Ad b) Daňovou evidenci vedou osoby, které nejsou účetními jednotkami a nemusí vést podvojně účetnictví, a zároveň nemají v úmyslu uplatnit za dané období výdajový paušál (viz bod c) níže). Daňová evidence je na rozdíl od účetnictví vedena primárně pro účely určení daňové povinnosti na dani z příjmu fyzických osob a není tak jejím účelem podávat informace o hospodářské situaci podnikatele, i když k tomu účelu může být zcela jistě druhotně využita.

Daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění daně, a o majetku a dluzech podnikatele. Forma vedení těchto záznamů však není nijak stanovena a podnikatel tak může dle okolností zvážit vedení ručně nebo elektronicky s využitím pomocného softwaru.⁹

⁹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob ...* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016- [cit. 2021-2-15]. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-315-2.

V daňové evidenci se na rozdíl od účetnictví evidují příjmy a výdaje, nikoliv výnosy a náklady, tudíž už i z tohoto důvodu je vedení daňové evidence pro podnikatele méně náročné než vedení podvojného účetnictví.

V souladu s § 7b odst. 5 je podnikatel povinen uchovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neuplynula lhůta pro stanovení daně, která činí obecně 3 roky.¹⁰

Ad c) Podnikatel se může rozhodnout, že nebude prokazovat skutečně vynaložené daňově uznatelné výdaje a místo toho uplatní výdajový paušál dle ustanovení § 7 odst. 7 Zákona o daních z příjmů. V takovém případě poplatník není povinen prokazovat skutečně vynaložené výdaje a z tohoto důvodu není ani z pohledu daně z příjmu nutné a ani vyžadované vést jakékoliv záznamy o skutečných výdajích. Podnikatel v takovém případě vede pouze záznamy o příjmech a evidenci pohledávek z podnikatelské činnosti. Případná povinnost vést účetnictví dle Zákona o účetnictví tím ovšem není dotčena.

1.2.3 Daňové souvislosti podnikání fyzických osob – daň z příjmů

Fyzické osoby zdaňují příjmy z podnikání v rámci dílčího základu daně podle ustanovení § 7 Zákona o daních z příjmů.

Základem daně je podle ustanovení § 5 odst. 1 Zákona o daních z příjmů částka, o kterou příjmy podnikatele přesahují prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. V případě, že výdaje za dané období přesahují příjmy, vzniká daňová ztráta, kterou si podnikatel může uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně v dalších zdaňovacích obdobích.¹¹

Podnikatel se může rozhodnout, zda uplatní skutečně dosažené výdaje dle údajů z účetnictví nebo daňové evidence, nebo zda uplatní výdajový paušál.¹² Podnikatel se

¹⁰ Ustanovení § 148 odst. 1 Daňového řádu.

¹¹ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTLERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob ...* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016- [cit. 2021-2-15]. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-315-2.

¹² PELC, Vladimír, Marcel PITTLERLING a Hana SKALICKÁ. *Zákon o daních z příjmů: komentář* [online]. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2015 [cit. 2021-2-21]. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.

zpravidla v praxi rozhodne pro výdajový paušál v případě, že je pro něj tento režim daňově výhodnější. V praxi tomu tak bývá například v případě živnostenského podnikání spočívajícího v poskytování služeb spíše menšího rozsahu, které jsou založeny na odbornosti či osobních předpokladech daného podnikatele. V takovém případě zpravidla dosažené skutečné výdaje nedosáhnou stanovené % úrovně z příjmů jako výdajový paušál a podnikatelé se uchylují spíše k využití výdajového paušálu, který je pro ně i administrativně méně náročný.

Sazba daně z příjmů pro fyzické osoby činí 15 %, přičemž v rámci výpočtu samotné daně lze uplatnit značné množství položek odčitatelných od základu daně a slev na dani, které výslednou daňovou povinnost v případě podnikání fyzické osoby činí atraktivní. Přehled těchto odčitatelných položek a slev na dani ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 1 – Přehled nejvyužívanějších položek odčitatelných od základu daně a slev na dani

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Přehled nejvyužívanějších položek odčitatelných od základu daně	
Bezúplatná plnění	např. 3.000 Kč v případě darování krve
Úroky z úvěru ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru	max. 300.000 Kč
Pojistné na penzijní připojištění	max. 24.000 Kč
Úhradu za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	např. advokátní zkoušky; max. vždy 10.000 Kč

Přehled nejvyužívanějších slev na dani	
Sleva na poplatníka	27.840 Kč
Sleva na druhého z manželů	24.840 Kč
Sleva za invaliditu	2.520 Kč / 5.040 Kč
Sleva na držitele průkazu ZTP	16.140 Kč
Sleva na studenta	4.020 Kč
Sleva za umístění dítěte	dle skutečných výdajů
Sleva na dítě, která může být využita jako daňový bonus	15.204 Kč / 19.404 Kč / 24.204 Kč

V praxi právě výsledná výše daňové povinnosti spolu se sníženou administrativou jsou hlavními důvody pro podnikání na úrovni fyzické osoby. V případě administrativy se v první řadě jedná o administrativu spojenou s vykazováním (podnikatel – fyzická osoba

má zpravidla možnost vést pouze daňovou evidenci nebo uplatňovat výdajový paušál – viz kapitola 1.2.2) a dále také o administrativu v dalších oblastech, kde zpravidla pro právnické osoby existují přísnější povinnosti (například v oblasti povinného zápisu do obchodního rejstříku, ukládání dokumentů do sbírky listin, zápise do evidence skutečných majitelů, administraci datové schránky, korporátních povinnostech spočívajících v přípravě a organizaci valných hromad nebo rozhodnutí jediného společníka a jejich archivace apod.).

1.2.4 Daňové souvislosti podnikání fyzických osob – ostatní daně

V závislosti na okolnostech je podnikatel dále poplatníkem ostatních daní začleněných do daňové soustavy v České republice. V případě těchto daní ovšem nejsou výrazné rozdíly při zdanění fyzických a právnických osob, a proto jsou předmětem této práce pouze ve velmi omezeném rozsahu.

Většina činností uskutečňovaných v rámci podnikání bude spadat pod dodání zboží nebo poskytnutí služeb a bude tak předmětem daně z přidané hodnoty. Podnikatel se tak při překročení stanoveného obrátu 1.000.000 Kč za předcházejících 12 měsíců musí registrovat k DPH, přičemž plátcem DPH se podnikatel stane okamžikem registrace k dani nebo automaticky prvním dnem druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém podnikatel překročil stanovený obrát. V praxi je nicméně žádoucí, aby byl podnikatel k dani nejdříve registrován u správce daně, než se stane plátcem. V opačném případě totiž podnikatel nemá není u správce daně veden jako plátc DPH, což značně komplikuje vztahy s obchodními partnery a vlastní možnosti uznání odpočtu DPH.

Jestliže se podnikatel stane plátcem DPH, je povinen připočíst k ceně svých služeb DPH v příslušné výši 10 %, 15 % nebo 21 %, kterou je následně povinen odvést správci daně. Na druhé straně si může uplatnit DPH na vstupu zaplacené svým dodavatelům. Pro řadu drobnějších podnikatelů nicméně znamená zařazení mezi plátce DPH významné snížení jejich konkurenceschopnosti, jelikož pro jejich zákazníky – neplátce DPH, dochází ke zvýšení cen zboží nebo služeb dodávaných podnikatelem.

S plátcovstvím DPH je pro podnikatele spojená také řada administrativních povinností spočívajících zejména v nutnosti podávat daňová přiznání, kontrolní hlášení a

v některých případech také souhrnná hlášení. Dále je pro podnikatele podstatné existující riziko neuznání nebo pozdního uznání odpočtu DPH na vstupu u správce daně, což se v praxi stává zejména z důvodu podezření na zapojení do tzv. karuselových podvodů.

V závislosti na struktuře podnikání může být podnikatel povinen hradit také silniční daň, daň z nemovitých věcí nebo některou ze spotřebních daní (líh, minerální oleje atd.). Dále mohou podnikateli vzniknout povinnosti vztahující se k dani z příjmů zaměstnanců v případě, že podnikatel má zaměstnance.

1.3 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným patří mezi jednu z nejmladších právních forem obchodních korporací v České republice, nicméně co do počtu vznikajících subjektů se jedná o právní formu nejčastěji vyskytující.¹³ V případě, že podnikatel uvažuje o změně formy podnikání z podnikající fyzické osoby na podnikání prostřednictvím některé právnické osoby, jedná se zpravidla právě o změnu na společnost s ručením omezeným.

1.3.1 Právní úprava společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je jednou z právnických osob zakládaných za účelem výkonu podnikatelské činnosti. Společnost s ručením omezeným sice může být založena a provozována i za jiným účelem, než je výkon podnikatelské činnosti, nicméně z pohledu právních předpisů je vždy považována za podnikatele, a to i pro daňové účely.¹⁴ Za podmínek stanovených v § 146 a násl. Občanského zákoníku může být také s. r. o. veřejně prospěšnou právnickou osobou, nicméně i v takovém případě je společnost

¹³ DVOŘÁK, Tomáš. *Společnost s ručením omezeným* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2021-3-14]. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-633-4.

¹⁴ Tamtéž.

v souladu s § 421 odst. 1 Občanského zákoníku s. r. o. jako právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku považována za podnikatele.¹⁵

Společnost s ručením omezeným má vlastní právní osobnost (subjektivitu), tzn. společnost je samostatný právním subjektem, který vstupuje do právních vztahů zcela sám za sebe.¹⁶ Jednání společnosti s ručením omezeným zásadně nezavazuje její společníky a případné dluhy společnosti nejsou dluhy jejích společníků. Společnost je rovněž samostatně odpovědná za škodu způsobenou třetím osobám, přičemž od roku 2012 může být společnost s ručením omezeným dokonce odpovědná i trestněprávně.¹⁷

Společnost s ručením omezeným je společností tzv. kapitálového typu. To znamená, že povinně vytváří základní kapitál, který je tvořen vklady společníků, a jehož výše se zapisuje do veřejného obchodního rejstříku.¹⁸

Jedním z definičních znaků společnosti s ručením omezeným je omezené ručení společníků za dluhy společnosti (na rozdíl od tzv. osobních společností), kteří ručí věřitelům společnosti za její dluhy maximálně do výše nesplacených vkladových povinností.¹⁹

Definičním znakem společnosti s ručením omezeným již naopak od 1.1.2014 není základní kapitál, jelikož jeho garanční funkce postupem času ztrácela na významu.²⁰ Dvořák dokonce uvádí, že od 1.1.2014 byl základní kapitál jako institut *de facto* zrušen,

¹⁵ VYCHOPĚŇ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu* [online]. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019 [cit. 2021-4-22]. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-328-2.

¹⁶ DVOŘÁK, Tomáš. *Společnost s ručením omezeným* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2021-4-22]. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-633-4.

¹⁷ VYCHOPĚŇ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu* [online]. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019 [cit. 2021-4-22]. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-328-2.

¹⁸ Tamtéž.

¹⁹ HAVEL, Bohumil. § 132 [Vymezení společnosti s ručením omezeným]. In: ŠTENGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil, CILEČEK, Filip, KUHN, Petr, ŠUK, Petr. *Zákon o obchodních korporacích*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2020, s. 342.

²⁰ Základní kapitál byl historicky požadován zejména s ohledem na zajištění ochrany věřitelů. Tento jeho význam ovšem postupem času slábl a právní předpisy začaly stanovovat jiné mechanismy sloužící k ochraně věřitelů – např. test insolvence podle § 40 odst. 3 Zákona o obchodních korporacích, odpovědnost členů statutárních orgánů, ovládajících osob apod. Po rekodifikaci byl v případě společnosti s ručením omezeným požadavek na výši základního kapitálu zcela opuštěn.

i když *de iure* stále přetrvává.²¹ V současné době je pouze stanovena minimální výše vkladu každého společníka do základního kapitálu, a to ve výši 1 Kč.

Společnost s ručením omezeným má vnitřní systém struktury, ve kterém je vrcholným (nejvyšším) orgánem valná hromada (popř. nejvyšší společník v případě jednočlenné společnosti) a exekutivním (statutárním) orgánem jeden nebo více jednatelů. Valná hromada rozhoduje o nejdůležitějších záležitostech týkajících se společnosti a rozhoduje také o základním zaměření a koncepčním vedení společnosti. Do působnosti jednatele patří veškeré náležitosti, které právní předpisy výslovně nesvěřují jinému orgánu, přičemž zejména je jednatel oprávněn rozhodovat o otázkách obchodního vedení (jedná se o záležitosti spojené s běžným provozem společnosti) a dále je oprávněn společnost zastupovat. Ve společnosti s ručením omezeným může být rovněž zřízena dozorčí rada, která je kontrolním orgánem, jejímž účelem je zejména dohlížet nad vedením společnosti ze strany jednatelů.

1.3.2 Účetní souvislosti společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je vždy účetní jednotkou a má vždy povinnost vést podvojný účetnictví.²² Povinnosti vyplývající z vedení podvojného účetnictví jsou stejné jako u podnikající fyzické osoby vedoucí účetnictví a byly popsány v kapitole 1.2.2 pod písmenem c).

1.3.3 Daňové souvislosti podnikání společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je poplatníkem daně z příjmu právnických osob podle ustanovení § 17 a násl. Zákona o daních z příjmů. Základem daně u společnosti s ručením omezeným tvoří *„rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich*

²¹ DVOŘÁK, Tomáš. *Společnost s ručením omezeným* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2021-4-22]. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-633-4.

²² Podmínka ustanovení § 1f odst. 1 písm. d) Zákona o účetnictví pro vedení jednoduchého účetnictví není v případě společnosti s ručením omezeným nikdy splněna.

věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.“²³ Vzhledem ke skutečnosti, že vedení podvojného účetnictví je pro společnosti s ručením omezeným povinné, vychází se při zjištění základu daně z výsledku hospodaření, který se dále dle pravidel uvedených v Zákoně o daních z příjmů upraví (transformuje) na základ daně z příjmů. Zejména ustanovení § 23 odst. 3 Zákona o daních z příjmů obsahuje základní úpravy výsledku hospodaření k určení základu daně a je tak pro stanovení daňové povinnosti zcela zásadní. Veškeré úpravy se provádějí v rámci daňového přiznání, do účetnictví již není zasahováno, resp. ani nesmí být.²⁴

Zjednodušený přehled postupu při určení daňové povinnosti zobrazuje následující tabulka:

Tabulka č. 2 – Postup při určení daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným

(Zdroj: Vlastní zpracování)

+	Výnosy (účtová třída 6)
-	Náklady (účtová třída 5)
=	Účetní výsledek hospodaření
+	Částky, které se zvyšuje VH podle § 23 odst. 3 písm. a)
-	Částky, o které se snižuje VH podle § 23 odst. 3 písm. b)
-	Částky, o které lze snížit VH podle § 23 odst. 3 písm. c)
+	Hodnota nepeněžitých příjmů dle § 23 odst. 6, nejsou-li zahrnuty ve VH
+	Výdaje (náklady) neuznané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 a 25
+	Rozdíl, o který účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku převyšují odpisy stejného majetku uplatněné dle § 26 až 33 (daňové odpisy)
-	Příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů podle § 18 odst. 2, jsou-li zahrnuty ve VH
-	Příjmy osvobozené od daně z příjmů podle § 19, jsou-li zahrnuty ve VH
-	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) nebo b)
-	Příjmy podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a), b) zákona, nezahrnované do ZD
-	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku podle § 26 až 33 (daňové odpisy) převyšují účetní odpisy tohoto majetku
-	Případné rozdíly, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na zajištění, dosažení a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví

²³ Ustanovení § 23 odst. 1 Zákona o daních z příjmů.

²⁴ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTLERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob ...* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016- [cit. 2021-4-22]. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-315-2.

=	Základ daně nesnížený podle § 34
-	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 (od základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví)
-	Odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e
-	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4, § 34f až § 34h
=	Základ daně snížený podle § 34
-	Odečet částky podle § 20 odst. 7, o kterou mohou veřejně prospěšní poplatníci snížit průběžný Základ daně snížený podle § 34 (uvedený v předchozím řádku)
-	Odečet bezúplatných plnění (zejm. darů) podle § 20 odst. 8 - lze odečíst nejvýše 10 % ze Základu daně sníženého podle § 34 (uvedený v předchozím řádku)
=	Základ daně
	<i>Zaokrouhlení základu daně na celé tisícikoruny dolů</i>
*	Sazba daně z příjmů podle § 21 odst. 1 až 3
=	Daň před slevami
-	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo 35b zákona
=	Daň
-	Zálohy zaplacené na daň z příjmů před podáním daňového přiznání
=	Daň po odečtení záloh

Společnost s ručením omezeným může být dále dle okolností poplatníkem nebo plátcem ostatních daní obdobně jako podnikající fyzická osoba, přičemž v tomto ohledu neexistují oproti podnikající fyzické osobě výraznější rozdíly a odkazují proto na výše uvedené v kapitole 1.2.4.

2 ANALÝZA JEDNOTLIVÝCH MOŽNOSTÍ PŘECHODU Z PODNIKAJÍCÍ FYZICKÉ OSOBY NA SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

V této části práce budou nejdříve představeny nejčastější důvody a motivace ke změně způsobu podnikání z podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným a následně budou představeny a analyzovány jednotlivé způsoby realizace této změny.

2.1 Motivace ke změně způsobu podnikání

Motivace k přechodu z podnikající fyzické osoby na podnikání společnosti s ručením omezeným může být různorodá a bude vycházet z odlišností těchto způsobů podnikání. Stručný přehled základních výhod, které každý z těchto způsobů podnikání nabízí, je uveden v následující tabulce:

Tabulka č. 3 – Srovnání podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Podnikající fyzická osoba	Společnost s ručením omezeným
+ Méně administrativních povinností <ol style="list-style-type: none">1. absence povinností ve vztahu k obchodnímu rejstříku a sbírce listin,2. není nutné zapisovat údaje do evidence skutečných majitelů,3. nižší náklady na vykazování – při splnění podmínek stačí daňová evidence,4. není povinná datová schránka.	+ Omezená odpovědnost do výše všech nesplacených vkladů
+ Nižší náklady na zahájení nebo i ukončení činnosti	+ Možnost delegace odpovědnosti v rámci společnosti
+ Rychlejší zahájení činnosti, jelikož postačí pouze vyřídit příslušné živnostenské nebo jiné oprávnění	+ Zastupitelnost vedení v případě neočekávané události
+ Zpravidla „výhodnější daňový režim“ <ol style="list-style-type: none">1. nižší sazba daně,2. možnost uplatnit výdajový paušál,	+ Snazší zapojení dalších osob do podnikání (např. rodinných příslušníků)

3. více nezdanitelných částí základu daně a slev na dani z příjmů,	
4. možnost využít institutu spolupracující osoby,	
5. absence „dvojího“ danění jako v případě s.r.o., pokud je vyplácen zisk společníkům.	
+ Větší volnost při manipulaci s finančními prostředky – možnost vkladů i výběrů	+ Absence odvodů na sociální a zdravotní pojištění v případě společníků s.r.o.
+ Samostatnost při rozhodování	+ V určitých případech lepší možnost získání některých větších zakázek (např. státní, krajské...)
	+ Zpravidla snazší přístup k finančním zdrojům
	+ Zpravidla lepší vyjednávací schopnosti
	+ Prestiž a důvěryhodnost ²⁵
	+ V případě plánovaného prodeje „podnikání“ možnost osvobození příjmů z prodeje po splnění tzv. „časového testu“ ²⁶ , jestliže budou převáděny obchodní podíly ve společnosti

V praxi se bude vždy jednat o kombinaci několika důvodů, které povedou podnikající fyzickou osobu k rozhodnutí, že své podnikání převede na společnost s ručením omezeným. Bohužel v této oblasti dle znalostí autora neexistuje veřejně dostupná statistická studie, nicméně autor z jeho působení v poradenské společnosti pozoruje především následující faktory a důvody ke změně podnikání na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným: (i) omezení odpovědnosti z podnikání (ii) delegace pravomocí na další osoby (iii) předání podnikání další generaci nebo plánovaný budoucí prodej „podnikání“.

²⁵ Dle názoru autora se nicméně význam této výhody podnikání společnosti s ručením omezeným v posledních letech snižuje, a to zejména vzhledem k opuštění požadavku na minimální výši základního kapitálu.

²⁶ V současné chvíli 5 let pro osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci podle § 4 odst. 1 písm. s) Zákona o daních z příjmů.

2.2 Samostatný převod jednotlivých složek obchodního závodu

Na první pohled nejjednodušším způsobem, jak transformovat a převést své podnikání na společnost s ručením omezeným, je samostatný převod všech jednotlivých složek obchodního závodu. Přebod se může uskutečnit formou (i) darování (ii) prodeje nebo (iii) vkladu do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál společnosti (tyto jednotlivé způsoby přebodu budou blíže představeny v následujících kapitolách).

Jednoduchost tohoto způsobu změny podnikání je ovšem pouze zdánlivá, jelikož obchodní závod podnikatele bude zpravidla tvořit velké množství položek a řešení přebodu každé této položky zvláště může být časově i administrativně velmi náročné. Při jakémkoliv způsobu přebodu by bylo nutné každou položku identifikovat a uvést ve smluvní dokumentaci (jedná se přitom kromě jednotlivého hmotného majetku i o veškeré dluhy, smluvní vztahy, zaměstnanecké vztahy, práva k duševnímu vlastnictví, nehmotný majetek atd.). U některých položek obchodního závodu přitom může být obtížné až nemožné je správně identifikovat již k okamžiku uskutečnění přebodu – může se jednat například o dluhy, které souvisí s provozováním závodu, nicméně dosud ještě nevznikly (například náhrada škody za způsobené emise z provozovny podnikatele). Pro podnikatele může být rovněž významné, že hodnota (popř. kupní cena) souhrnu jednotlivých složek závodu samostatně převáděných bude zpravidla nižší než hodnota (popř. kupní cena) závodu převáděného jako celku, jelikož v organizovanosti závodu jako funkčního celku zpravidla existuje přidaná hodnota, která se v účetnictví společnosti projeví jako oceňovací rozdíl, popř. goodwill.

Jestliže se tedy podnikatel nachází již v pokročilejší fázi podnikání a jeho obchodní závod obsahuje více položek, které by bylo těžké převádět samostatně, nebo jestliže existuje v organizovanosti obchodního závodu přidaná hodnota, zpravidla bude volit některý z jiných způsobů změny podnikání na společnost s ručením omezeným a bude přitom disponovat s obchodním závodem jako celkem, jak je uvedeno v následující kapitole.

2.3 Darování obchodního závodu

Jednou z možností realizace změny podnikání na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným je bezúplatný převod (darování) obchodního závodu jako celku na nově založenou společnost s ručením omezeným.

2.3.1 Právní souvislosti

Po právní stránce se bude jednat o darování obchodního závodu dle § 2055 a násl. ve spojení s § 2175 a násl. Občanského zákoníku, které mají být aplikovány obdobně.²⁷ Předmětem darování bude obchodní závod jako celek a obdarovaný darováním závodu nabývá vše, co závod, tvoří, a zpravidla také veškeré příslušenství, aniž by za to byla sjednána jakákoliv úplata (v takovém případě by se jednalo o koupi).

Co k závodu náleží, závisí zejména na vůli podnikatele, jelikož ten určuje, co závod tvoří. Z důvodu zamezení pozdějších sporů, co všechno bylo součástí závodu v době darování, lze vždy doporučit, aby byl závod co nejpresněji identifikován ve smlouvě o darování. Identifikaci lze provést podrobným popisem činnosti obchodního závodu a jeho jednotlivých složek, přičemž v ideálním případě bude smlouva obsahovat také seznam veškerého majetku a dluhů, nebo alespoň těch nejvýznamnějších. Identifikovat závod lze rovněž odkazem na účetnictví (je-li podnikatelem vedeno, či daňovou evidenci).

Na obdarovaného jsou v zásadě převáděny všechny složky závodu (hmotné, osobní i nehmotné²⁸), přičemž se nejedná pouze o majetek, ale rovněž o veškeré dluhy s provozem závodu související. Nabyvatel závodu se stává vedle majetku a dluhů rovněž smluvní stranou nájemních, leasingových a pojistných smluv, pokud jejich předmět je nezbytným předpokladem provozu závodu, přičemž v této souvislosti vstupuje do

²⁷ Občanský zákoník upravuje pouze koupi obchodního závodu, nicméně dle § 2183 Občanského zákoníku se ustanovení daného pododdílu obdobně použijí i na jiné převody vlastnického práva k závodu a na prodej nebo jiný převod části závodu tvořící samostatnou organizační složku.

²⁸ Určitou výjimku představuje obchodní firma, která automaticky s převodem závodu na nabyvatele nepřechází. Firma je totiž primárně spojena s nositelem závodu, nikoliv se závodem samotným. Pokud má tedy obchodní firma přejít na nabyvatele závodu, je nutné, aby převodce udělil nabyvateli souhlas s jejím užitím ve smyslu § 427 Občanského zákoníku. Dále jsou z převodu závodu vyloučena některé práva duševního vlastnictví, u nichž to vylučuje smlouva, kterou bylo právo poskytnuto, nebo povaha tohoto práva.

právního postavení původního podnikatele.²⁹ Předpokladem pro převod nemotných složek, jako jsou know-how a patenty, je skutečnost, že jsou tyto majetkové hodnoty podnikatelem určeny k tomu, aby sloužily k provozu obchodního závodu. Má-li být některý majetek či dluh z převodu závodu vyloučen, je to možné a mělo by to být uvedeno ve smlouvě o darování.

Z pozice podnikatele – fyzické osoby, která závod převádí, je vhodné pamatovat na to, že převodem závodu má dojít k ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby. To se ovšem neděje automaticky a je nutné učinit potřebné kroky, které jsou zejména následující:

- ukončení nebo přerušování živnostenského podnikání na živnostenském úřadě;
- oznámení o ukončení nebo přerušování živnosti České správě sociálního zabezpečení a příslušné zdravotní pojišťovně;
- oznámení správci daně a zrušení registrace k jednotlivým daním – např. silniční či DPH,
- dle konkrétní situace další kroky.

Převod závodu se v případě obdarovaného, který je zapsán v obchodním rejstříku, stává účinným okamžikem zveřejnění dokladu o nabytí závodu ve sbírce listin obchodního rejstříku.³⁰ Toto pravidlo se prosadí i v případě nemovitých věcí, přestože tyto se zpravidla převádí s účinností k okamžiku podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí.³¹

Jak vyplývá z výše uvedeného, po právní stránce je darování obchodního závodu realizovatelné, přičemž z důvodu zamezení pozdějších sporů lze doporučit pamatovat při přípravě smluvní dokumentace na jednoznačnou a podrobnou identifikaci závodu, aby bylo patrné, co závod tvoří a co nikoliv, a ostatních práv a povinností smluvních stran.

²⁹ TICHÝ, Luboš, a kol. *Kupní smlouva v novém občanském zákoníku*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 445.

³⁰ Viz obdobná aplikace § 2180 Občanského zákoníku.

³¹ Následný vklad do katastru nemovitostí je již pouze deklaratorním (osvědčujícím) zápisem a není rozhodující z hlediska právních účinků převodu vlastnického práva.

2.3.2 Účetní a daňové souvislosti

Z pohledu Zákona o daních z příjmů je přijetí daru v podobě obchodního závodu pro obdarovanou společnost s ručením omezeným nepeněžitým příjmem, který v souladu s § 3 odst. 2 podléhá dani z příjmu právnických osob.

Hodnota nepeněžitého příjmu se v souladu s § 3 odst. 3 Zákona o daních z příjmů stanoví podle Zákona o oceňování majetku, který v § 24 stanoví, že obchodní závod nebo jeho část se oceňuje součtem cen jednotlivých druhů majetků určených podle tohoto zákona sníženým o ceny dluhů. Vychází se tak z majetkového ocenění obchodního závodu, ve kterém je hodnota závodu tvořena rozdílem mezi hodnotou majetku a výší dluhů. Zákon o oceňování majetku sice upravuje i možnost ocenit závod výnosovým způsobem, nicméně tuto možnost váže na právní úpravu v prováděcí vyhlášce, která dosud nebyla přijata.³² Právní úprava nevyžaduje v případě darování znalecké ocenění obchodního závodu, nicméně k prokázání správného stanovení hodnoty nepeněžitého příjmu před správcem daně lze znalecké ocenění zcela jistě doporučit.

Pro úplnost informací, znalecké ocenění je rovněž takřka nutné pro účely správného zaúčtování jednotlivých složek obchodního závodu u společnosti s ručením omezeným, a to zejména jestliže podnikatel vedl pouze daňovou evidenci. Účetní předpisy umožňují společnosti s ručením omezeným, která nabyde od podnikatele obchodní závod, v zásadě následující způsoby převzetí a ocenění nabytých položek tvořících obchodní závod:

1. Ocenění každé jednotlivé položky reprodukční pořizovací cenou, tj. cenou, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (podle dosavadní praxe se přitom bere v úvahu stav opotřebovanosti majetku) – při fungujícím závodu s větším množstvím majetku a dluhů se jedná o administrativně a ekonomicky značně nákladnou variantu, která dle zkušeností autora není v praxi využívána.

³² Dle důvodové zprávy k § 24 Zákona o oceňování majetku se předpokládá, že s vývojem a stabilizací ekonomiky bude využíván i výnosový způsob oceňování podniku, a to postupně. V současné době totiž nejsou k dispozici informace o výnosnosti jednotlivých odvětví v ustálených ekonomických podmínkách a nelze tedy zatím využít výnosového způsobu ocenění obchodního závodu.

2. Převzetím ocenění jednotlivých složek majetku v účetnictví podnikatele – lze využít pouze v případě, pokud podnikatel vedl účetnictví, a nikoliv daňovou evidenci.
3. Oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního předpisu – je nutné znalecké ocenění, které ocení jednotlivé složky obchodního závodu.

2.3.3 Celkové zhodnocení

Vzhledem ke skutečnosti, že v případě darování obchodního závodu se jedná o nepeněžitý příjem na straně společnosti s ručeným omezeným jako nabyvatele, není tento způsob změny podnikání pro podnikatele příliš výhodný. Společnost s ručeným omezeným by musela stanoveným postupem dle Zákona o oceňování majetku stanovit hodnotu nepeněžitého příjmu, přičemž z důvodu prokazatelnosti správného stanovení výše tohoto příjmu by si zpravidla musela nechat vyhotovit znalecký posudek, čímž by se dále zvýšily transakční náklady, které jsou zpravidla vzhledem k nutnosti uhradit daň z příjmu z nabytí závodu již tak dost vysoké. Tato varianta tedy nenabízí oproti dalším variantám (zejm. prodeji závodu) výraznější výhody.

2.4 Prodej obchodního závodu

Další možností, jak převést závod z podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným, je prodej obchodního závodu.

2.4.1 Právní souvislosti

Po právní stránce se prodej obchodního závodu bude řídit ustanoveními § 2175 a násl. Občanského zákoníku a z hlediska právních požadavků na smluvní dokumentaci a identifikaci obchodního závodu platí obdobně vše výše uvedené jako u darování obchodního závodu (kapitola 2.3).

Na rozdíl od darování bude v případě koupě obchodního závodu nutné určit kupní cenu. Výše kupní ceny je na jednu stranu limitována daňovými souvislostmi (viz níže) a dále

také odpovědností jednatele společnosti jednat s péčí řádného hospodáře a případnými důsledky, pokud tento standard péče nebude při koupi obchodního závodu dodržen. Péče řádného hospodáře znamená, že jednatel je při výkonu své funkce a při jednání za společnost povinen postupovat vždy s nezbytnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí.³³ V případě, že jednatel při svém jednání tuto péči poruší, odpovídá společnosti za způsobenou újmu v důsledku tohoto porušení. Tento standard péče řádného hospodáře je nutné dodržet i při zastupování společnosti jednatelem při nabývání obchodního závodu nebo jakéhokoli jiného majetku. Jednatel je povinen vždy prověřit, zda je kupní cena za obchodní závod nebo jiný majetek pro společnost přijatelná a zda není například nepřiměřeně vysoká. Při tomto prověřování se může primárně spolehnout na své znalosti a zkušenosti (jestliže v této oblasti nějaké má) nebo ověřením výhodnosti koupě závodu pověřit třetí osobu – např. odborníka v oboru oceňování podniků. V ideálním případě si může nechat zpracovat znalecký posudek, což lze zejména v případě obchodního závodu o větší hodnotě doporučit. Při koupi závodu by tak vždy mělo být v zájmu jednatele společnosti dosáhnout toho, aby kupní cena za převod závod nebyla vyšší, než je cena na trhu obvyklá, jelikož v opačném případě se jednatel vystavuje riziku, že bude koupě závodu vyhodnocena jako nevýhodná a bude shledáno, že při ní došlo z jeho strany k porušení péče řádného hospodáře.

2.4.2 Účetní a daňové souvislosti

V prvé řadě je vhodné zmínit základní a obecně platnou procesní daňovou povinnost, která platí pro všechny daňové subjekty registrované k jakékoli české dani, včetně nejčastější daně z příjmů fyzických či právnických osob.³⁴ Každý registrovaný daňový subjekt je totiž povinen předložit správci daně smlouvu o koupi obchodního závodu nebo jeho části, a to do 15 dnů ode dne jejího uzavření. Tato povinnost tedy platí jak pro prodávajícího podnikatele fyzickou osobu, která převádí svůj závod, tak pro kupující společnost s ručením omezeným.

³³ Viz § 159 Občanského zákoníku.

³⁴ DĚRGEL, Ing. Martin. Prodej obchodního závodu. *ASPI | Wolters Kluwer ČR, a. s.* [online]., 12 [cit. 2021-5-3]. Dostupné z: www.noveaspi.cz

Obvyklá kupní cena (*transfer pricing rules*)

Společnost s ručením omezeným bude zpravidla společně s podnikající fyzickou osobou, která obchodní závod převádí, ve vztahu spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu by kupní cena za prodej závodu měla odpovídat tzv. obvyklé ceně, tj. ceně, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V opačném případě má totiž správce daně možnost upravit základ daně u podnikající fyzické osoby, která závod převádí, o zjištěný rozdíl mezi obvyklou cenou a sjednanou kupní cenou. Podnikatel přitom vedle úpravy základu daně riskuje rovněž případné sankce za pozdní daňové tvrzení a odvedení daňové povinnosti (penále, úrok z prodlení atd.).

Cenu obvyklou je možné určit vícero způsoby, přičemž je v zásadě nutné vycházet z definice uvedené § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmu, která koresponduje s často využívanou definicí obsaženou v § 2 odst. 1 Zákona o oceňování majetku, podle které se obvyklou cenou rozumí „*cena, která by byla dosažena při prodejkch stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění*“. Je-li to možné, určí se obvyklá cena zpravidla porovnávací metodou s ostatními obdobnými transakcemi na trhu nebo jinou obecně uznávanou oceňovací metodou – ať již majetkovým, výnosovým nebo nákladovým způsobem. Z důvodu zamezení případného sporu se správcem daně, lze doporučit zpracování znaleckého posudku.

Podnikající fyzická osoba – prodávající

V případě, že podnikající fyzická osoba nevede účetnictví – tzn. vede daňovou evidenci anebo uplatňuje výdajový paušál, vstupuje do jejího základu daně příjem z prodeje závodu a dále rovněž (i) hodnota všech postupovaných dluhů a (ii) jsou-li součástí prodeje obchodního závodu i zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji (tzn. základ daně se zvyšuje pouze v případě, že jsou zásoby prodány „pod cenou“, za kterou byly původně nabyty).³⁵ Důvodem pro navýšení základu daně prodávající fyzické osoby rovněž o tyto položky je

³⁵ § 23 odst. 16 Zákona o daních z příjmů.

vyrovnání případných mezer ve zdanění, které by jinak vznikali změnou vykazování příjmů a výdajů z důvodu přechodu z daňové evidence (příjmy a výdaje) na podvojný účetnictví (výnosy a náklady).

Speciální režim se uplatní v případě zemědělských podnikatelů, kteří nevedou účetnictví – za podmínek stanovených v § 3 odst. 4 písm. f) Zákona o daních z příjmů není pro prodávajícího zemědělského podnikatele předmětem daně z příjmů prodej „zemědělského“ závodu osobě blízké, jestliže tato osoba blízká bude pokračovat v provozování zemědělské činnosti alespoň 3 další zdaňovací období (pro „potomka“ to na druhou stranu v souladu s § 25 odst. 1 písm. i) Zákona o daních z příjmů znamená nemožnost daňově uznat výdaje vynaložené v souvislosti s koupí zemědělského závodu – např. zůstatkové ceny, zásoby).

Pro podnikatele vedoucího účetnictví upravuje účetní postupy při prodeji obchodního závodu nebo jeho části třetí část Českého účetního standardu pro podnikatele č. 011 – Operace s obchodním závodem. S ohledem na zásadní význam prodeje obchodního závodu se účtuje na účtech mimořádných nákladů (převáděná aktiva na MD a dluhy na D) a výnosů (prodejní cena na D). Zpravidla je nutné provést následující operace³⁶:

- Jednotlivé složky majetku převáděné na kupujícího se účtují výsledkově na vrub účtu 547, a to podle povahy daného majetku v (zůstatkové) účetní hodnotě;
- Jednotlivé převáděné dluhy se zaúčtují výsledkově ve prospěch účtu 547;
- Inkasovaná kupní cena závodu se zpravidla účtuje ve prospěch účtu 371 „Pohledávky z prodeje obchodního závodu“ / D 647;
- Související účetní položky se zpravidla nevykazují jako „mimořádné“, ale účtují se pro ně obvyklým způsobem (jedná se zejména o zrušení rezerv a opravných položek, vypořádání časového rozlišení a vypořádání dohadných položek souvisejících s prodejem závodu či jeho části).

Prodej obchodního závodu (či jeho části) je pro prodávajícího zpravidla zcela zásadní hospodářskou událostí, která mu značným způsobem „vyčistí“ rozvahu. Některé položky

³⁶ Zpravidla 547-Mimořádné provozní náklady a 647-Mimořádné provozní výnosy.

mu nicméně v rozvaze i po prodeji závodu vždy zůstanou. Jedná se zejména o následující položky, které obecně není možné převést na kupujícího:

- veřejnoprávní zúčtovací vztahy (např. pojistné, dotace, daně, clo)
- právně nezcizitelný majetek (např. nepřevoditelné licence)
- vlastní kapitál – ten vyjma dopadu do výsledku hospodaření zůstane zcela nezměněn
- některé účty vztahující se k vlastnímu kapitálu (např. pohledávky za upsaný vlastní kapitál)

V případě, že podnikající fyzická osoba vede účetnictví, vychází se při zjištění základu daně z výsledku hospodaření stanoveného při vedení účetnictví podle českých účetních právních předpisů.³⁷ V této souvislosti platí jedno speciální pravidlo, podle kterého se při prodeji obchodního závodu nepoužijí ustanovení § 24 odst. 2 Zákona o daních z příjmů, která omezují uplatnění výdajů (nákladů) výší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků.³⁸ Prodávající má tedy možnost uplatnění případné ztráty z prodeje podniku do daňově uznatelných nákladů.

V každém případě platí, že prodej závodu není důvodem pro podání přiznání k dani z příjmů za uplynulou část zdaňovacího období. Daňové dopady se vždy zohlední až v přiznání za běžné zdaňovací období, ve kterém došlo k prodeji závodu.

Společnost s ručením omezeným – kupující

V případě koupě závodu nabývá kupující společnost s ručením omezeným jednou transakcí hromadnou věc – soubor majetku a závazků podnikatele, které se stanou součástí závodu společnosti, popřípadě se může stát tento soubor majetku a závazků samostatnou organizační složkou v rámci závodu společnosti.

³⁷ Ve smyslu § 23 odst. 1 a 2 a § 10 Zákona o daních z příjmů.

³⁸ Důvodem je zde skutečnost, že z právního pohledu se jedná v případě prodeje závodu o prodej jedné „hromadné věci“. Není tedy dost dobře možné získanou kupní cenu nějakým způsobem věrohodně rozřadit mezi jednotlivé složky majetku a tuto následně poměřovat standardním způsobem s jeho aktuální účetní či daňovou hodnotou (kupní cena závodu je zpravidla vyšší než prostý součet jednotlivého majetku závodu, jelikož existuje přidaná hodnota v organizovanosti závodu a dále jsou jeho součástí některé položky standardně nevykazované či neoceňované v účetnictví).

Kupující společnost s ručením omezeným tak v zásadě přebírá od prodávajícího veškerý majetek a závazky, které souvisí s provozem závodu s výjimkou:

- individuálně určených věcí, které byly z prodeje vyloučeny;
- veřejnoprávních práv a povinností, které v rámci převodu závodu zásadně nepřechází;
- závazků, o kterých kupující nevěděl a nemohl je ani rozumně předpokládat;
- případně ostatního nezcizitelného majetku (nepřevoditelné licence apod.).³⁹

Kupující neúčtuje o převzetí závodu výsledkově (na rozdíl od prodávajícího), nýbrž pouze rozvahově, a to v podstatě na stejné účty, z jakých prodávající majetek a závazky v souvislosti s prodejem závodu odúčtuje⁴⁰ – vede-li prodávající účetnictví (v případě odlišné směrné účtové osnovy se mohou některé konkrétní účty lišit).

V případě koupě závodu nedochází k právní, účetní ani daňové kontinuitě (tzn. žádné právní nástupnictví ani přenos daňových práv a povinností) a kupující tedy nepokračuje v odpisování započatém prodávajícím, ale začíná odpisování nové, které se odvozuje od kupní ceny nabytého závodu.

- Případné oprávky nebo rezervy, které se vážou k prodávanému závodu, prodávající zruší ve prospěch nákladů. Proávající rovněž zruší oceňovací rozdíl k nabytému majetku či goodwill (z předešlých transakcí či vkladů) nepřímo prostřednictvím účtů opravek a příslušných účtů účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti nebo 64 – Jiné provozní výnosy, a to podle povahy daného zůstatku.
- Časové rozlišení související s prodejem obchodního závodu nebo jeho části se v případě, že jeho povaha umožňuje převod na kupujícího, vyúčtuje prodávající při prodeji závodu jako mimořádný provozní náklad ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady, v ostatních případech se zaúčtuje do

³⁹ Z účetního pohledu jde zejména o následující účty – veřejnoprávní pohledávky a závazky (účty 336, 34x, clo na 379), vnitropodnikové účty (261, 395, 481, 491), složky vlastního kapitálu (účtové skupiny 41, 42 a 43), další opravné položky a účty vztahující se k vlastnímu kapitálu: 353 – Pohledávky za upsaný vlastní kapitál a 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty.

⁴⁰ DĚRGEL, M., 2006. *Účetnictví: prodej podniku: kupující a prodávající, smlouva o prodeji podniku, účetní a daňové hledisko, inventarizační rozdíly, prodejní cena, oceňovací rozdíl, goodwill a badwill*. 1. vyd. Český Těšín: Poradce, s. r. o. 40 s. ISSN 1211-2437.

výsledku hospodaření. Dohadné položky aktivní přecházejí jako pohledávka na kupujícího, dohadné položky pasivní jako dluh, který přebírá kupující.

Kupující závodu tedy začíná odpisování nové, přičemž se může rozhodnout, jak ocení a zaúčtuje nabytý majetek a závazky:

1. *Individuální kupní ceny*

V cenách sjednaných pro každou jednotlivou převáděnou složku majetku samostatně (nutné stanovit kupní cenu za každou složku majetku individuálně). V tomto případě by pak celková kupní cena tvořila úhrn cen jednotlivých složek majetku po odpočtu závazků a nevznikal by zde žádný oceňovací rozdíl nebo goodwill. V praxi se tento způsob účtování téměř nevyskytuje, proto není dále v tomto shrnutí rozebrán.

2. *Účetní ceny – vznik oceňovacího rozdílu*

V cenách stanovených v účetnictví prodávajícího. Rozdíl mezi součtem účetních cen jednotlivých složek majetku snížených o převzaté závazky a celkovou kupní cenou pak představuje oceňovací rozdíl. Tento „**oceňovací rozdíl**“ může být:

- kladný (sjednaná kupní cena byla vyšší než ocenění majetku v účetnictví prodávajícího, kupující tedy zjednodušeně řečeno koupil závod nevýhodně nad cenou) – v tom případě se oceňovací rozdíl zahrnuje do daňových výdajů (nákladů) kupujícího rovnoměrně během 180 měsíců,
- záporný (sjednaná kupní cena byla nižší než ocenění majetku v účetnictví prodávajícího, kupující tedy koupil závod výhodně pod cenou) – v tom případě oceňovací rozdíl zvyšuje výsledek hospodaření (a tedy i základ daně), a to opět rovnoměrně během 180 následujících měsíců.

Přestože oceňovací rozdíl (kladný i záporný) patří definičně spíše do skupiny dlouhodobého hmotného majetku, účetní předpisy jej začleňují do účtové skupiny 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, konkrétně se používá účet 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Jak bylo výše uvedeno, oceňovací rozdíl se se účetně odpisuje rovnoměrně a bez přerušení 180 měsíců od nabytí závodu do nákladů nebo výnosů. K účtování

odpisů se konkrétně používá následující postup (vyplývá z Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – DNM a DHM, bod 4.7):

- kladný (aktivní) oceňovací rozdíl: MD 557 – Zúčtování oprávk k OR/D 098 – Oprávky k OR,
- záporný (pasivní) oceňovací rozdíl: MD 098 – Oprávky k OR/D 648 – Jiné provozní výnosy.

Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku.

3. *Ceny dle znaleckého posudku – vznik goodwillu*

V cenách dle znaleckého posudku (tzv. individuálně přeceněné hodnoty), pokud byl zpracován. Rozdíl mezi součtem cen jednotlivých takto přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky a celkovou kupní cenou podniku tvoří **goodwill** (kladný rozdíl), popř. badwill (záporný rozdíl). Daňově se goodwill/badwill chová obdobně jako oceňovací rozdíl, tzn. zvyšuje/snižuje výsledek hospodaření (a tedy i základ daně), a to opět rovnoměrně během 180 následujících měsíců (účetně po dobu 60 měsíců).

Goodwill (kladný nebo záporný) patří do skupiny dlouhodobého nehmotného majetku, přičemž se pro jeho zachycení využívá účet 015 – Goodwill (kladný na MD, záporný na D). Jak bylo výše uvedeno, účetně se odepisuje po dobu 60 měsíců. Kupující se nicméně může rozhodnout, že bude goodwill odepisovat déle než 60 měsíců, nejdéle však 120 měsíců; tuto skutečnost je nutné odůvodnit v příloze v účetní závěrky. Pro účetní odpisy alias oprávk goodwillu platí následující režim (vyplývá z Českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 – DNM a DHM, body 4.3. A 4.6.):

- kladný goodwill: MD 551 – Odpisy DHN a DHM/D 075 – Oprávky ke goodwillu,
- záporný goodwill (tzv. badwill): MD 075 – Oprávky ke goodwillu/D 648 – Jiné provozní výnosy.

Goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně a bez přerušení 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části do uvedených nákladů nebo výnosů.

O případnou následnou změnu kupní ceny závodu nebo jeho části (například z důvodu dodatečných reklamací) se upraví hodnota oceňovacího rozdílu (kladného nebo záporného), resp. hodnota goodwillu (kladného nebo záporného), a to beze změny doby odpisování.

Aby se zpřehlednilo účtování u kupujícího, zejména pro vyjádření rozdílu mezi kupní cenou a účetním, resp. reálným oceněním (části) podniku, využívá se pomocný účet 395 – Vnitřní zúčtování, kde lze nalézt na:

- debetní straně Má Dáti: všechny převzaté závazky a závazek z titulu kupní ceny podniku,
- kreditní straně Dal: všechnen nabytý majetek (dle volby v ocenění účetním u prodávajícího nebo v reálném).

K vyrovnaní účtu 395 potom slouží účty oceňovacího rozdílu, resp. goodwillu, které se proúčtují na:

- MD coby „záporný“ dlouhodobý majetek (závazky < majetek), nebo na
- D coby „kladný“ dlouhodobý majetek (závazky > majetek).

Z hlediska daně z příjmů na straně kupujícího lze pro úplnost dále zmínit, že v případě koupě závodu podnikající fyzické osoby se nejedná o „převod obchodního závodu na obchodní korporaci“ ve smyslu společného systému zdanění podle § 23a Zákona o daních z příjmů. Uvedená úprava vychází z unijních předpisů a vztahuje se pouze na vklad obchodního závodu, přičemž účastníky transakce musejí být na obou stranách obchodní korporace (nikoliv fyzická osoba).⁴¹ z tohoto důvodu v případě koupě závodu podnikající fyzické osoby nemůže společnost s ručením omezeným jako kupující využít daňových výhod „převodu obchodního závodu na obchodní korporaci“, mezi které patří zejména (i) převod daňové ztráty prodávajícího související s převedeným závodem (jeho částí) na

⁴¹ SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností* [online]. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019 [cit. 2021-5-3]. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-570-5.

kupujícího, (ii) kupující nemůže pokračovat v tvorbě zákonných opravných položek a rezerv (s výjimkou rezerv povinně tvořených podle zvláštních zákonů) nebo (iii) kupující nemůže převzít nevyužitou část položek odčitatelných od základu daně vztahující se k převáděnému závodu.⁴²

DPH

Podle § 13 odst. 9 písm. a) ve spojení s § 14 odst. 5 písm. a) Zákona o dani z přidané hodnoty se prodej obchodního závodu nebo jeho části nepovažuje za dodání zboží ani za poskytnutí služby a nejedná se tedy o zdanitelné plnění ani plnění osvobozené od daně. V praktické rovině tedy prodávající, je-li plátcem DPH, není povinen přiznat z prodeje závodu DPH na výstupu a kupující, je-li plátcem, nemá právo na odpočet žádné DPH na vstupu (ostatně od prodávajícího nemusí ani obdržet daňový doklad).

Dnem nabytí obchodního závodu (tj. okamžikem zveřejnění dokladu o nabytí obchodního závodu v obchodním rejstříku) se kupující společnost s ručením omezeným automaticky přímo ze zákona stává plátcem DPH, jestliže byl plátcem DPH i prodávající. Kupující má následně povinnost se do 15 dnů registrovat u příslušného správce daně. Racionálním zdůvodněním zavedení tohoto pravidla je zamezení situace, aby kupující – neplátce DPH – jednoduše a neoprávněně nezískal majetek nezatížený daní (v případě, že nárok na odpočet DPH si na vstupu uplatnil prodávající).⁴³

2.4.3 Celkové zhodnocení

Prodej závodu je dle zkušeností autora v praxi oblíbeným způsobem realizace změny podnikání z podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Za hlavní výhodu tohoto postupu lze považovat skutečnost, že jednou transakcí je řešen přechod veškerého majetku a dluhů tvořících závod, přičemž není nutné ve smluvní dokumentaci pamatovat na jednoznačné uvedení každé jednotlivé položky závodu – např. smluvních

⁴² DĚRGEL, Ing. Martin. *Prodej obchodního závodu*. ASPI | Wolters Kluwer ČR, a. s. [online]. s. 12 [cit. 2021-5-3]. Dostupné z: www.noveaspi.cz

⁴³ Viz příspěvek na koordinačním výboru č.463/14.10.15 „*Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu*“ od autora Ing. Stanislava Kryla, daňového poradce č. 3353. [cit. 2021-5-3] Dostupný zde: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory>

vztahů, zaměstnaneckých poměrů, majetku neevidovaného v účetnictví, nehmotného majetku jako know-how, patentů atd., jestliže tyto položky prokazatelně tvoří součást závodu. Tato skutečnost bude zejména významná v případě již fungujících a hospodářsky vyspělých závodů, které jsou tvořeny mnoha různými položkami. Uvedené rovněž přispívá k urychlení ukončení podnikatelské činnosti fyzické osoby.

Dle konkrétní situace může být výhodná rovněž skutečnost, že kupující společnost s ručením omezeným se automaticky stane plátcem DPH ke dni nabytí závodu a odpadá tak nutnost řešit v praxi často zdoluhavý proces registrace k DPH. Proces registrace může být o to více komplikovaný v případě, že společnost s ručením omezeným teprve nedávno vznikla a před nabytím závodu nepřekračuje hranici obratu pro povinnou registraci k DPH.⁴⁴

Pro značnou část podnikatelů bude rovněž významná možnost účetního navýšení rozvahové bilanční sumy v důsledku vzniku goodwillu / oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. V důsledku této skutečnosti může být „závod“, resp. společnost s ručením omezeným, atraktivnější pro případné investory, finanční instituce či obchodní partnery. V této souvislosti se za výhodu dá považovat rovněž skutečnost, že vzniklý goodwill / oceňovací rozdíl se odepisuje rovněž daňově a snižuje tak základ daně kupující společnosti s ručením omezeným v dalších letech.

V případě podnikající fyzické osoby, která nevede účetnictví, může být dle konkrétní situace lákavá možnost regulovat okamžik vzniku zdanitelných příjmů v návaznosti na nastavení účinnosti prodeje obchodního závodu a v souvislosti s přechodem z daňové evidence na vedení účetnictví (a související akruální princip).

Pro podnikatele může být z ekonomického hlediska zajímavé, že za svůj obchodní závod obdrží adekvátní kupní cenu, přičemž její splácení je možné rozložit do několika dalších let. V krajním případě může být tato skutečnost rovněž vnímána jako alternativa výplaty zisku ze společnosti v dalších letech.

⁴⁴ Viz metodika postupu správce daně při dobrovolné registraci k DPH - Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty, Č. j.: 50489/17/7100-20118-203500, [online]. [cit. 2021-5-3]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017DPH_info-registrace-k-dph.PDF

Na druhou stranu existence dluhu z koupě závodu v účetnictví společnosti s ručením omezeným může snižovat její důvěryhodnost u obchodních partnerů a může společnosti s ručením omezeným snížit šanci získat výhodné financování či investiční příležitost. Společnost může působit navenek jako zadlužená a může dosahovat horších výsledků při finanční analýze. V případě prodeje závodu existuje i určitá právní nevýhoda, a to, že prodávající ručí za uhrazení převzatých dluhů kupujícím.⁴⁵

2.5 Vklad obchodního závodu

Další možností, jak převést závod z podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným, je vložit tento obchodní závod (jako celek) do vlastního kapitálu společnosti s ručením omezeným, a to buď přímo do základního kapitálu nebo mimo základní kapitál.

Vklad závodu do společnosti je možné učinit již při jejím založení (v tom případě se bude jednat o vklad do základního kapitálu), nebo může dojít nejdříve k založení společnosti a následně bude: (i) zvýšen základní kapitál o nepeněžitý vklad, jehož předmětem bude obchodní závod nebo (ii) společník poskytne společnosti nepeněžitý vklad do vlastního kapitálu mimo základní kapitál (příplatek), jehož předmětem bude obchodní závod.

2.5.1 Právní souvislosti

V případě vkladu obchodního závodu je nutné vycházet zejména z ustanovení § 15 a násl. a § 142 a násl. Zákona o obchodních korporacích upravujících (nepeněžitě) vklady obecně a z obdobné aplikace ustanovení § 2175 a násl. Občanského zákoníku upravujících smlouvu o koupi závodu. Ohledně identifikace závodu, převzetí jednotlivých položek závodu a ostatních práv a povinností tedy platí obdobně výše uvedené v kapitolách 2.3.1 a 2.4.1.

Vklad do společnosti s ručením omezeným mohou poskytnout pouze její společníci, přičemž se může jednat o vklad do základního kapitálu nebo vklad do vlastního kapitálu mimo základní kapitál (příplatek). Za vklad do společnosti společník neobdrží žádnou

⁴⁵ Viz § 2177 Občanského zákoníku.

úplatu (v případě vkladu do základního kapitálu může dojít k navýšení obchodního podílu společníka) a společnosti tak nevzniká z této transakce žádný závazek.

V případě vkladu do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným je nutné předchozí rozhodnutí valné hromady (jediného společníka) o zvýšení základního kapitálu ve formě notářského zápisu. Následně mohou společníci v souladu s podmínkami předchozího rozhodnutí valné hromady převzít vkladovou povinnost, a to buď přímo na valné hromadě nebo později písemným prohlášením s úředně ověřenými podpisy. Ke splacení vkladu dojde okamžikem účinnosti smlouvy o převodu závodu, který představuje nepeněžitý vklad do společnosti, tj. okamžikem uložení dokladu o nabytí závodu do sbírky listin obchodního rejstříku kupujícího.

V případě vkladu mimo základní kapitál (příplatku) je hlavním rozdílem oproti vkladu do základního kapitálu, že k poskytnutí příplatku není nutné předchozí rozhodnutí valné hromady (jediného společníka) a postačí získat souhlas jednatele s poskytnutím příplatku. V důsledku příplatku přitom nedochází ke zvýšení základního kapitálu společnosti, a tedy ani k navýšení obchodního podílu společníka, který poskytl příplatek. Výhodou poskytnutí příplatku oproti vkladu do základního kapitálu je tedy především úspora v transakčních nákladech – není nutné hradit notářské poplatky. Další výhodou může být jednodušší proces případného vrácení příplatku společníku v budoucnu, jelikož v případě příplatku je tento proces značně jednodušší, méně nákladný a rychlejší – neuplatní se většina ustanovení na ochranu věřitelů jako při snižování základního kapitálu.⁴⁶

Ať již se podnikatel rozhodne pro jakýkoliv typ vkladu (příplatku), vždy platí, že se bude v případě vkladu závodu jednat o nepeněžitý vklad a jako takový je nutné jej nechat ocenit znalcem.⁴⁷ Posudek znalce obsahuje alespoň popis nepeněžitého vkladu, použité metody ocenění nebo metodu ocenění, částku, na kterou se nepeněžitý vklad oceňuje, a zdůvodnění, jak znalec k ocenění došel.⁴⁸

⁴⁶ Snižování základního kapitálu upravuje § 233 a násl. Zákona o obchodních korporacích. Obecně se jedná o zdoluhavý proces, při němž je kladen důraz na ochranu společníků, věřitelů a ostatních třetích osob.

⁴⁷ § 143 Zákona o obchodních korporacích

⁴⁸ Je zajímavé, že na rozdíl od obsahových požadavků znaleckého posudku pro účely realizace například fúze se zvýšením základního kapitálu podle § 73 a násl. Zákona o přeměnách zde zákon zmiňuje výslovně „použité metody ocenění nebo metodu ocenění“ a postačí tak při ocenění obchodního závodu pro účely vkladu využití pouze jedné oceňovací metody. V případě fúzí obchodních společností bylo odbornou

2.5.2 Účetní a daňové souvislosti

V případě vkladu obchodního závodu sice daňové předpisy obecně nestanovují povinnost notifikace správce daně o změně vlastnictví obchodního závodu, nicméně zcela jistě lze učinění oznámení správci daně o realizaci vkladu závodu doporučit, a to zejména z důvodu zamezení překvapení a nejasnostem správce daně po podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž došlo ke vkladu.⁴⁹

Podnikající fyzická osoba

Na rozdíl od prodeje obchodního závodu účetní předpisy přesně neupravují postup účtování vkladatele při vkladu obchodního závodu v případě, že vkladatel vede účetnictví. Celý postup zaúčtování operace u vkladatele lze dle Čoukové⁵⁰ rozdělit do 3 hlavních částí:

1. Vkladová povinnost – Převzetí vkladové povinnosti bude vkladatel účtovat pouze podrozvahově, přičemž vklad se zaúčtuje v ocenění, které je použito pro vklad u nabyvatele⁵¹ - v případě, že závod nebude převeden, má totiž vkladatel povinnost doplatit vklad v penězích.⁵²
2. Vnesení vkladu – Ke vnesení vkladu a splnění vkladové povinnosti dojde okamžikem účinnosti převodu závodu – tj. uložení dokladu o nabytí závodu ve sbírce listin obchodního rejstříku vedeného u nabyvatele. Tímto okamžikem dochází k poskytnutí vkladu a vkladatel rozvahovými operaci převede jednotlivé položky závodu technicky na účet 378 – Jiné pohledávky, čímž dojde k vyřazení majetku a dluhů tvořících závod z účetnictví vkladatele a současně vznikne pohledávka ze splacení vkladu, která bude následně transformována na finanční investici.

veřejností dovozeno z uvedení množného čísla „použité způsoby ocenění“ bez dalšího upřesnění v § 75 Zákona o přeměnách, že je nutné ve znaleckém posudku uvést alespoň 2 oceňovací metody, z nichž znalec vycházel.

⁴⁹ V úvahu přichází rovněž riziko, že ustanovení § 127 odst. 3 Daňového řádu bude vykládáno analogicky tím způsobem, že se uplatní rovněž v případě vkladu obchodního závodu, a nikoliv jen koupě.

⁵⁰ ČOUKOVÁ, Pěva, 2015. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. 1. vydání. Bohuňovice: Oswald a.s. ISBN 978-80-905690-8-9. s. 140

⁵¹ Tamtéž.

⁵² § 26 odst. 1 Zákona o obchodních korporacích.

3. Vznik finanční investice – Poskytnutí vkladu se u vkladatele promítne na příslušném účtu 06x – dlouhodobý finanční majetek, kde se hodnota vkladu zaúčtuje v účetní (zůstatkové) hodnotě souhrnu jednotlivého majetku a dluhů představujících vklad – závod, jak byl tento majetek a dluhy účtován u vkladatele před poskytnutím vkladu. Pro účtování vkladu u vkladatele tedy není rozhodující ocenění závodu znalcem, které je využito v případě účtování u nabyvatele.⁵³ Pořízení finanční investice je účtováno oproti účtu 36x – Závazky ke společníkům, který je následně vyrovnán s účtem 378 – Jiné pohledávky.

Z daňového hlediska vkladatel neobdrží za poskytnutí vkladu žádnou přímou úplatu, a nevzniká tedy na jeho straně zdanitelný příjem. Teoreticky je možné za nepeněžitý příjem považovat navýšení jeho obchodního podílu, je-li relevantní, nicméně odbornou veřejností bylo dovozeno a potvrzeno, že toto navýšení obchodního podílu nepředstavuje zdanitelný příjem – případný příjem z této transakce plynoucí bude předmětem zdanění až v případě budoucího prodeje tohoto obchodního podílu nebo obdobné majetkové dispozici (např. v případě likvidace a vyplacení likvidačního zůstatku).⁵⁴

V případě vkladatele vedoucího účetnictví bude dále nutné obdobně jako v případě prodeje závodu vyřadit odpisovaný hmotný majetek, přičemž dojde-li k tomu v průběhu zdaňovacího období, má vkladatel práva na uplatnění odpisů pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu.⁵⁵ Podmínkou pro poloviční odpis je účtování o tomto majetku k prvnímu dni daného zdaňovacího období – tzn. v případě majetku pořízeného v průběhu zdaňovacího období nelze uplatnit u vkladatele odpis ani v poloviční výši. V případě nehmotného majetku odpisování probíhá s přesností na celé měsíce a je možné tedy uplatnit odpisy za odpovídající měsíce.⁵⁶

⁵³ SKÁLOVÁ, Jana, 2017. *Daně v účetnictví*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. ISBN 978-80-7552-832-2. s. 99

⁵⁴ Viz např. Komentář k § 21f. PELC, Vladimír, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zákon o daních z příjmů: komentář* [online]. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2015 [cit. 2021-5-15]. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.

⁵⁵ § 32 a 33 Zákona o daních z příjmů.

⁵⁶ § 32a Zákona o daních z příjmů.

Poskytnutí nepeněžitého vkladu není daňově uznatelným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. b) a m) Zákona o daních z příjmů. Poskytnutím nepeněžitého vkladu se zvyšuje daňová nabývací cena podílu společníka ve společnosti ve smyslu § 24 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, kterou je možné uplatnit jako výdajovou položku například v případě budoucího prodeje tohoto podílu.

V písm. b) bodě 1. daného ustanovení je stanoveno obecné pravidlo pro ocenění nepeněžitého vkladu, a to ocenění v hodnotě nepeněžitého příjmu v době provedení vkladu stanovené v souladu s ustanovením § 3 odst. 3 Zákona o daních z příjmů, přičemž následně je stanovena speciální úprava pro ocenění určitých kategorií vkládaného majetku (např. hmotný a nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku u vkladatele). Vzhledem ke skutečnosti, že v ustanovení není uvedena speciální úprava pro vklad obchodního závodu, určí se daňová nabývací cena podílu společníka po vkladu jeho závodu do společnosti podle obecného pravidla – tzn. obdobně jako hodnota nepeněžitého příjmu v souladu s ustanovením § 3 odst. 3 ZDP.⁵⁷

Podle ustanovení § 3 odst. 3 písm. a) Zákona o daních z příjmů se nepeněžitý příjem pro účely Zákona o daních z příjmů oceňuje podle Zákona o oceňování majetku, který v § 24 stanoví, že obchodní závod nebo jeho část se oceňuje součtem cen jednotlivých druhů majetků určených podle tohoto zákona sníženým o ceny dluhů. Vychází se tak z majetkového ocenění obchodního závodu, ve kterém je hodnota závodu tvořena rozdílem mezi hodnotou majetku a výší dluhů.

Nabývací cena se zvyšuje rovněž o náklady vynaložené v souvislosti s realizací vkladu (např. poradenské služby), které případně rovněž vstupují do ocenění finanční investice v účetnictví vkladatele.⁵⁸

V případě, že vkladatel je podnikající fyzická osoba, která nevede účetnictví a vede daňovou evidenci, je nutné rovněž v souvislosti s přechodem na vedení účetnictví

⁵⁷ Tento způsob stanovení nabývací ceny podílu společníka po vkladu jeho závodu do společnosti potvrdilo i Ministerstvo financí ve svém stanovisku k č. 147/04.10.06 na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14.11.2006.

⁵⁸ SKÁLOVÁ, Jana, 2017. *Daně v účetnictví*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. ISBN 978-80-7552-832-2. s. 99

u společnosti zvýšit základ daně o hodnotu zásob, které již byly uhrazeny, a pohledávek, které před vkladem závodu uhrazeny nebyly.⁵⁹

O vkladu závodu lze obecně říct, že se jedná o postup podobný jakémukoliv jinému nepeněžitému vkladu s tím rozdílem, že při vkladu závodu se vkladatel může zbavit rovněž dluhů k závodu náležejícím.⁶⁰ Předmětem vkladu tak může být i závod, u kterého souhrn dluhů převyšuje souhrn majetku – předlužený závod. Účetní předpisy s touto poněkud specifickou situací počítají a stanovují, že jestliže se účetní cena vkladu s ohledem na dluhy převáděné spolu se závodem dostane do záporných hodnot, je na příslušném účtu finančního majetku nulové ocenění.⁶¹ Částka odpovídající dluhům převyšujícím hodnotu majetku se zaúčtuje do výnosů a jedná se o příjem podléhající dani z příjmů za zdaňovací období, v němž došlo k poskytnutí vkladu.

Společnost s ručením omezeným

V případě nabyvatele závodu – společnosti s ručením omezeným je z hlediska účtování zásadní otázkou, jak bude převzatý majetek zaúčtován a v jakém ocenění. Na rozdíl od koupě závodu společnost jednotlivé položky závodu nenabývá do účetnictví ve výši kupní ceny, ale ve výši znaleckého ocenění zpracovaného pro účely vkladu. Účtování na straně společnosti, která vklad přijímá, probíhá ve dvou fázích:

1. Převzetí vkladové povinnosti – Společník převezme vkladovou povinnost, čímž vzniká společnosti pohledávka na splacení vkladu. Na straně pasiv se tato skutečnost již promítne ve vlastním kapitálu, a to za podmínky, že je z pohledu společnosti vysoce pravděpodobné, že společník vklad skutečně poskytne.⁶²
2. Vnesení vkladu – Ke vnesení vkladu a splnění vkladové povinnosti dojde okamžikem účinnosti převodu závodu – tj. uložení dokladu o nabytí závodu ve sbírce listin obchodního rejstříku vedeného u nabyvatele. Tímto okamžikem dochází k poskytnutí vkladu a společnost nabývá jednotlivé položky závodu do

⁵⁹ § 23 odst. 13 až 16 Zákona o daních z příjmů.

⁶⁰ Tamtéž s. 128

⁶¹ ČÚS č. 014 - Operace s obchodním závodem.

⁶² Viz ČÚS č. 012 – Změny ve vlastním kapitále.

svého majetku. Účtování probíhá rozvahově bez dopadu do výsledku hospodaření.

Obdobně jako v případě koupě závodu má společnost možnost si zvolit ocenění jednotlivých složek majetku, přičemž má na výběr ze dvou možností:

1. *Účetní ceny – vznik oceňovacího rozdílu*

V cenách stanovených v účetnictví vkladatele. Rozdíl mezi součtem účetních cen jednotlivých složek majetku snížených o převzaté závazky a celkovou kupní cenou pak představuje oceňovací rozdíl. O účtování oceňovacího rozdílu platí obdobně vše výše uvedené v kapitole 2.4.2 ohledně účtování při koupi závodu.

2. *Ceny dle znaleckého posudku – vznik goodwillu*

V cenách dle znaleckého posudku (tzv. individuálně přeceněné hodnoty), pokud byl zpracován. Rozdíl mezi součtem cen jednotlivých takto přeceněných složek majetku snížených o převzaté závazky a celkovou kupní cenou podniku tvoří goodwill (kladný rozdíl), popř. badwill (záporný rozdíl). O účtování oceňovacího rozdílu platí obdobně vše výše uvedené v kapitole 2.4.2 ohledně účtování při koupi závodu.

Oproti koupi závodu nicméně platí, že odpisy goodwillu / oceňovacího rozdílu nejsou daňově účinné.⁶³ Pro účely daně z příjmů se totiž nabytí obchodního závodu vkladem považuje za bezúplatné nabytí závodu a v tom případě je daňová uznatelnost goodwillu / oceňovacího rozdílu vyloučena.⁶⁴

Obdobně jako v případě koupě závodu se ani v případě vkladu závodu podnikající fyzickou osobou do společnosti s ručením omezeným nejedná o „převod obchodního závodu na obchodní korporaci“ ve smyslu společného systému zdanění podle § 23a Zákona o daních z příjmů. Jednou z podmínek aplikace této právní úpravy je totiž skutečnost, že účastníky transakce musí být na obou stranách obchodní korporace, které jsou poplatníky, kteří jsou daňovými rezidenty a mají formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, evropské společnosti, družstva anebo evropské

⁶³ HNÁTEK, Miloslav, 2015. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: ESAP, 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2. str. 24

⁶⁴ Viz § 25 odst. 1 písm. zi) ve spojení s § 23 odst. 3 písm. c) body 4 a 5 Zákona o daních z příjmů.

družstevní společnosti.⁶⁵ Společnost s ručením omezeným tak nemůže využít daňových výhod „převodu obchodního závodu na obchodní korporaci“, které mají zajisti „daňovou kontinuitu“ a mezi které patří zejména (i) převod daňové ztráty (ii) pokračování v tvorbě zákonných opravných položek a rezerv (s výjimkou rezerv povinně tvořených podle zvláštních zákonů) nebo (iii) převzetí nevyužité část položek odčitatelných od základu daně vztahující se k převáděnému závodu.

Při vkladu obchodního závodu dochází k daňové kontinuitě a společnost pokračuje v daňovém odpisování hmotného a nehmotného majetku započatém vkladatelem.⁶⁶ Společnost může obdobně jako vkladatel uplatnit odpisy z majetku, který je součástí vloženého obchodního závodu, pouze ve výši jedné poloviny roční odpisu, a to za podmínky, že tento majetek bude u společnosti evidován ke konci zdaňovacího období, v němž došlo ke vkladu závodu.

DPH

Z hlediska DPH platí obdobně výše uvedené jako při koupi obchodního závodu. V případě vkladu závodu se nejedná o zdanitelné plnění ani plnění osvobozené od daně.

Dnem nabytí obchodního závodu (tj. okamžikem zveřejnění dokladu o nabytí obchodního závodu v obchodním rejstříku) se společnost stává přímo ze zákona plátcem DPH, jestliže byl plátcem DPH i vkladatel. Společnost má povinnost se do 15 dnů registrovat u příslušného správce daně.

2.5.3 Celkové zhodnocení

Některé výhody vkladu obchodního závodu jsou obdobné jako v případě koupě obchodního závodu, a to zejména:

⁶⁵ § 23 odst. 6 písm. a) Zákona o daních z příjmů.

⁶⁶ HNÁTEK, Miloslav, 2015. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: ESAP, 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2. str. 23 a násl.

- Jednou transakcí je řešen přechod veškerého majetku a dluhů tvořících závod, přičemž není nutné ve smluvní dokumentaci pamatovat na jednoznačné uvedení každé jednotlivé položky závodu.
- Společnost se stane plátcem DPH automaticky přímo ze zákona ke dni nabytí závodu a odpadá tak nutnost řešit v praxi často zdoluhavý proces registrace k DPH.
- Dochází k účetnímu navýšení rozvahové bilanční sumy v důsledku vzniku goodwillu / oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a zvyšuje se tak atraktivita pro případné investory, finanční instituce či obchodní partnery.
- V případě podnikající fyzické osoby, která nevede účetnictví, existuje dle konkrétní situace možnost regulovat okamžik vzniku zdanitelných příjmů v návaznosti na nastavení účinnosti vkladu obchodního závodu a v souvislosti s přechodem z daňové evidence na vedení účetnictví (a související akruální princip).

Hlavní odlišností vkladu závodu oproti koupi závodu nicméně bude skutečnost, že za vklad závodu podnikatel neobdrží žádnou přímou úplatu, která by na jeho straně představovala nepeněžitý příjem. Na druhou stranu společnosti není umožněno začít s novým odpisováním hodnoty závodu a je nucena pokračovat v odpisování započatém vkladatelem. Vklad závodu rovněž teoreticky není nutné oznamovat správci daně, i když to lze doporučit zejména s ohledem na přechod z daňové evidence na vedení účetnictví.

Výhodou pro společnost je zcela jistě skutečnost, že společnosti nevzniká po vkladu závodu v rozvaze dluh za společníkem, a naopak dochází k posílení jejího vlastního kapitálu (ať již základního kapitálu nebo ostatních kapitálových fondů) – společnost tak působí navenek z hlediska finanční struktury a finanční analýzy zdravějším dojmem.

Obdobně jako v případě koupě závodu se jedná o složitější proces na přípravu a realizaci, při kterém zpravidla vznikají náklady na právní služby, daňové poradce, notáře (notářským poplatkům je možné se vyhnout v případě příplatku mimo základní kapitál) a další osoby. V případě vkladu je rovněž přímo ze zákona povinné znalecké ocenění,

které znamená další transakční náklady, které však lze doporučit rovněž v případě koupe obchodního závodu.

2.6 Pacht obchodního závodu

Přechodnou možností, jak dočasně, než dojde k převodu závodu jiným způsobem, umožnit provozování závodu společností s ručením omezeným, je pacht obchodního závodu.

Pachtovní smlouvu upravuje ustanovení § 2332 a násl. Občanského zákoníku, přičemž předmětem této smlouvy je závazek propachtovatele přenechat pachtýři věc k dočasnému užívání a požívání a závazek pachtýře za to platit propachtovateli pachtovné, nebo poskytnout poměrnou část výnosu z věci.

V případě pachtu závodu je možné, aby majetek, který je součástí závodu, odpisoval pachtýř, který pokračuje v daňovém odpisování hmotného a nehmotného majetku započatém propachtovatelem jako při zajištění závazku převodem práva.⁶⁷ V návaznosti na tuto možnost je potom u pachtýře daňově uznatelným výdajem pouze ta část pachtovného, která převyšuje účetní odpisy (zbývající část je z ekonomického hlediska již uplatněna jako daňově uznatelný výdaj ve formě pachtovného).⁶⁸ Jestliže by účetní odpisy převyšovali výši pachtovného, je pachtýř povinen o tento rozdíl zvýšit základ daně.

Pro propachtovatele je příjmem zejména pachtovné a v případě, že jde o propachtovatele, který vede daňovou evidenci, je jeho zdanitelným příjmem také:⁶⁹

- hodnota pohledávek a dluhů, které přecházejí na pachtýře, není-li dohodnuta jejich úhrada, s výjimkou dluhů, jejichž úhrada by byla výdajem snižujícím základ daně;

⁶⁷ § 32b Zákona o daních z příjmů

⁶⁸ § 24 odst. 2 písm. h) bod 1. Zákona o daních z příjmů

⁶⁹ § 9 odst. 7 Zákona o daních z příjmů

- neuhrazený rozdíl mezi hodnotou věcí v obchodním závodě na začátku pachtu a jejich vyšší hodnotou při ukončení pachtu stanovenou podle Zákona o oceňování majetku.

Jak již bylo výše uvedeno, v případě pachtu obchodního závodu se jedná pouze o dočasné řešení, jak předat na omezenou dobu provoz obchodního závodu společnosti s ručením omezeným. Při pachtu nedochází ke změně vlastnického práva a vlastníkem obchodního závodu tak zůstává po celou dobu podnikající fyzická osoba. V některých situacích nicméně může být toto řešení na přechodné období využitelné, a to například v případě zemědělského podnikatele, který plánuje přenechat své podnikání svým potomkům, nicméně chce si nejdříve osvědčit jejich schopnost hospodařit se zemědělským závodem. V tomto případě si teda potomci založí společnost s ručením omezeným, která si zemědělský závod od podnikatele propachtuje a později, uzná-li to podnikatel za vhodné, závod na společnost převede některým z výše uvedených způsobů. Neosvědčí-li se potomci při provozování závodu, podnikateli zůstává možnost na něj obchodní závod nepřevést a namísto toho například závod prodat některému jinému zájemci.

3 MODELOVÝ PŘÍKLAD

V následující části práce bude představen modelový příklad přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání společnosti s ručením omezeným. Nejprve bude představena podnikatelská činnost daného podnikatele, včetně stavu jeho účetnictví a daňových povinností, a následně budou uvažovány jednotlivé způsoby změny podnikání na společnost s ručením omezeným, které byly blíže rozebrány v předchozích částech této práce.

3.1 Představení podnikatele

Podnikatel Jan Novák je zemědělským podnikatelem ve smyslu §2e Zákona o zemědělství. Jeho hlavní činností je živočišná výroba zahrnující chov hospodářských zvířat za účelem výroby živočišných produktů a rovněž rostlinná výroba.

Podnikatel vlastní dlouhodobý hmotný majetek, který zahrnuje především obhospodařované pozemky a stroje. Část obhospodařovaných pozemků nemá podnikatel ve svém vlastnictví a propachtovává si je od třetích osob. Dalším majetkem podnikatele jsou hospodářská zvířata, zásoby a pohledávky (zejm. z obchodních vztahů).

Podnikatel financuje svou činnost převážně z vlastních finančních prostředků, které postupem času akumuloval. Z cizích zdrojů podnikatel eviduje pouze závazky (zejm. z obchodních vztahů) a dva bankovní účelové úvěry na koupi kombajnů v roce 2015. Dále podnikatel pobírá různé formy zemědělských dotací, a to zejména ze Státního zemědělského intervenčního fondu.

Podnikatel aktuálně zaměstnává 7 zaměstnanců na hlavní pracovní poměr. Příležitostně dle potřeby, zejména v době sklizně, podnikatel zaměstnává další brigádníky vždy na dohodu o provedení práce. Se všemi zaměstnanci bylo díky dobrým vztahům dohodnuto, že v rámci zjednodušení procesu změny podnikání s nimi budou pracovní poměry ukončeny dohodou a dojde k uzavření nových pracovních poměrů se společností s ručením omezeným. Převod zaměstnanců tak není třeba řešit při analýze jednotlivých způsobů přechodu na společnost s ručením omezeným.

Podnikatel již dříve přešel z daňové evidence na vedení podvojného účetnictví, a to zejména z důvodu narůstajícího objemu položek tvořících závod a také v návaznosti na omezení výdajového paušálu v roce 2015 částkou ve výši 1.600.000 Kč.

Podnikatel je plátcem DPH.

Struktura podnikání a obchodního závodu je patrná z následujících přehledů a tabulek:

Tabulka č. 4 – Rozvaha podnikatele před změnou podnikání (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

AKTIVA				PASIVA	
	Brutto	Korekce	Netto		
DHM	27 024	5 999	21 025	Účet individuálního podnikatele	27 055
- z toho pozemky	16 780		16 780	Závazky	3 760
- z toho stavby	1 452	875	577	Bankovní úvěry	2 780
- z toho samostatné movité věci	8 792	5 124	3 668		
Zásoby	4 340		4 340		
Pohledávky	1 780		1 780		
Peníze	6 450		6 450		
Aktiva celkem	39 594	5 999	33 595	Pasiva celkem	33 595

3.2 Motivace ke změně způsobu podnikání

Hlavní motivací podnikatele pro změnu na společnost s ručením omezeným je záměr předat své podnikání v budoucnu svým potomkům, aniž by byla porušena „celistvost“ podnikání. Vzhledem k tomu, že podnikatel má více potomků různého věku, přeje si je postupně zapojovat do podnikání s tím, že v budoucnu se mají jeho potomci na provozu jeho obchodního závodu podílet společně – tzn. nepřeje si, aby byl jeho závod rozdělen do více menších částí pro každého potomka.

Z tohoto důvodu se podnikatel rozhodl převést svůj obchodní závod na společnost s ručením omezeným, jejímž jediným společníkem bude v současné chvíli sám podnikatel s tím, že v budoucnu bude do vlastnické struktury společnosti postupně zapojovat ostatní rodinné příslušníky. Podnikatel má tedy v plánu v budoucnu darovat obchodní podíly svým potomkům, přičemž, jelikož se bude jednat o darování příbuzným

v přímé linii, bude tento nepeněžitý příjem (ve formě obchodního podílu) na straně potomků osvobozen od daně z příjmů.⁷⁰

Dalším důvodem ke změně podnikání je narůstající velikost produkce v minulých letech a s tím spojený nárůst zaměstnanců, odběratelů a veškerého potřebného majetku pro podnikání. Vzhledem ke skutečnosti, že podnikatel plánuje v budoucnu pořizovat další stroje a potřebné vybavení a má v úmyslu je částečně financovat bankovními úvěry, domnívá se, že dosáhne lepší podmínek financování z pozice společnosti s ručením omezeným.

Významným důvodem ke změně podnikání je rovněž omezení odpovědnosti podnikatele vůči svým odběratelům, bankám, finančnímu úřadu a všem dalším subjektům (např. Z důvodu způsobení škody při sklizni na sousedním pozemku apod.). Jako společník společnosti s ručením omezeným bude podnikatel ručit svým majetkem pouze do výše svého nesplaceného vkladu. Zejména z hlediska finančních úřadů se podnikatel obává vyměření daňové povinnosti ve výši, která by přesahovala jeho aktuální disponibilní finanční prostředky, a podnikatel tak vnímá omezení jeho osobní odpovědnosti jako společníka společnosti s ručením omezeným jako značnou výhodu.

Vzhledem k neustálé změně právních předpisů v oblasti daní a sociálního a zdravotního pojištění a tendenci ke zvyšování povinných odvodů v budoucích letech je pro podnikatele zajímavá rovněž skutečnost, že ze zisku společnosti s ručením omezeným se zákonné pojistné neodvádí. Na druhou stranu si podnikatel uvědomuje, že v případě vyplácení zisku ze společnosti je nutné počítat s ekonomickým dvojím zdaněním (první zdanění zisku společnosti 19% daní a následně zdanění výplaty zisku společníkovi 15% srážkovou daní), čímž se zamýšlená úspora na odvodech částečně vyrovná. Podnikatel nicméně neplánuje v nejbližší následujících letech vyplácet ze společnosti zisk, který chce využít ve větší míře na další rozvoj podnikání (zejména nákup nových zemědělských pozemků, které si v současné chvíli propachtovává).

V neposlední řadě podnikatel očekává zvýšení prestiže a důvěryhodnosti u svých obchodních partnerů. Podnikatel rovněž očekává, že bude z jeho strany snazší z pozice

⁷⁰ § 10 odst. 3 písm. c) bod 1. Zákona o daních z příjmů

společníka a jednatele společnosti s ručením delegovat některé činnosti na další osoby – např. vedení účetnictví, skladování atd.

3.3 Založení a vznik společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným bude založena před realizací změny podnikání, a to sepsáním zakladatelské listiny ve formě notářského zápisu.⁷¹ Jediným zakladatelem a společníkem společnosti bude podnikatel. Základní kapitál společnosti bude ve výši 10.000 Kč a bude ho tvořit jediný peněžitý vklad společníka ve výši 10.000 Kč, který bude splacen v plné výši před vznikem společnosti v hotovosti do rukou správce vkladů.⁷² Podnikatel tak bude vlastnit obchodní podíl ve společnosti o velikosti 100 %, se kterým je spojen vklad do základního kapitálu společnosti ve výši 10.000 Kč.

Jednatel společnosti bude podnikatel, který bude oprávněn za společnost právně jednat samostatně. V souladu s § 199 Zákona o obchodních korporacích bude již v zakladatelské listině vyloučen zákaz konkurence u jednatele, dokud nedojde k úplnému ukončení jeho podnikatelské činnosti jako podnikající fyzická osoba.

Společnost právně vznikne až zápisem do obchodního rejstříku, který bude umožněn až v návaznosti na splacení základního kapitálu a splnění dalších podmínek (např. zřízení příslušného živnostenského oprávnění).

Zahajovací rozvaha společnosti je znázorněna v následující tabulce:

⁷¹ V případě, že by se ukázalo, že bude pro podnikatele nejvýhodnější závod do společnosti vložit, by sice bylo možné provést „změnu podnikání“ již při zakládání společnosti – jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu, nicméně podnikatel se kloní spíše k poskytnutí vkladu mimo základní kapitál (příplatku), jelikož nevidí přidanou hodnotu v příliš vysokém základním kapitálu, jehož případné snížení v budoucnu je zdoluhavým a časově i finančně náročným procesem (viz kap. 2.5.1).

⁷² Viz § 23 odst. 2 Zákona o obchodních korporacích.

Tabulka č. 5 – Zahajovací rozvaha společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

AKTIVA		PASIVA	
Peníze	10	Základní kapitál	10
Aktiva celkem	10	Pasiva celkem	0

3.4 Představení jednotlivých možností změny způsobu podnikání

V následujících podkapitolách budou analyzovány jednotlivé možnosti přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání společnosti s ručením omezeným u představeného modelového podnikatele s tím, že budou konkrétně uvažovány následující možnosti:

1. Prodej jednotlivého majetku
2. Prodej obchodního závodu
3. Vklad obchodního závodu mimo základní kapitál (příplatek)

Darování, ať již jednotlivého majetku nebo obchodního závodu jako celku, nebude uvažováno z důvodu, že tento způsob změny podnikání není pro zúčastněné osoby vzhledem k vysokému zdanění na straně společnosti příliš výhodný (viz kap. 2.2).

Obdobně nebude uvažován ani pacht obchodního závodu, jelikož se jedná z povahy věci pouze o dočasné řešení, které není pro modelového podnikatele zajímavé.

V případě uvedené třetí varianty se podnikatel rozhodl pro případný vklad mimo základní kapitál (příplatek), a to z důvodu úspory transakčních nákladů (zejm. notářské poplatky) a také z důvodu jednodušší dispozice s vytvořenými ostatními kapitálovými fondy oproti základnímu kapitálu, jehož případné snížení v budoucnu je složitějším procesem (viz kap. 2.5.1).

3.5 Prodej jednotlivého majetku

První uvažovanou možností je prodej veškerého obchodního majetku fyzické osobě samostatně, aniž by tím byl převáděn závod jako celek. V případě podnikatele se bude jednat zejména o převod dlouhodobého hmotného majetku a zásob s tím, že pohledávky

a dluhy z obchodních vztahů zůstanou podnikateli jako fyzické osobě. Bankovní úvěry budou převzaty společností současně s koupí majetku, který je jimi financován, o čemž bude nutné jednat s bankou a zajistit její součinnost a případnou změnu úvěrové dokumentace.

Kupní cena za prodej majetku může být uhrazena (i) bez zbytečného odkladu, přičemž v takovém případě by si společnost musela ještě před prodejem zajistit dostatečné finanční prostředky (je možná bezúročná půjčka od společníka, příplatek od společníka nebo například bankovní úvěr), nebo (ii) splatnost kupní ceny bude odložena do následujících let a bude splácena z budoucích zisků závodu, které jsou očekávány. Podnikatel se rozhodl pro druhou možnost tak, že kupní cena za jednotlivé převody majetku bude splatná v ročních splátkách následujících 15 let. Splatnost kupní ceny je nutné zohlednit již při posuzování výše obvyklé ceny s tím, že tato skutečnost již bude ve výši kupní ceny zohledněna, nebo bude nutné sjednat obvyklé úročení nesplacené části kupní ceny tak, aby bylo vyhověno požadavkům § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů a také požadavkům na dodržení péče řádného hospodáře ze strany jednatele společnosti (viz kap. 2.4.2).

Nehledě na způsob splácení kupní ceny bude společnost rovněž potřebovat některé finanční prostředky pro financování svého provozu a provozu obchodního závodu, přičemž z tohoto důvodu se podnikatel rozhodl společnosti současně s prodejem majetku poskytnout peněžitý příplatek ve výši 2.000.000 Kč ze svého osobního majetku (nikoliv obchodního).

Vzhledem ke skutečnosti, že podnikatel a společnost jsou spojené osoby ve smyslu Zákona o daních z příjmů a rovněž z důvodu dodržení standardu péče řádného hospodáře z pohledu jednatele společnosti, bude jednotlivý prodávaný majetek oceněn posudkem znalce. Výsledné ocenění jednotlivého majetku znalcem je patrné z následující tabulky:

Tabulka č. 6 – Znalecké ocenění převáděného majetku (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

ZNALECKÉ OCENĚNÍ			
	Účetní (zůstatková) hodnota	Znalecké ocenění	Rozdíl
DHM	21 025	43 700	22 675
- z toho pozemky	16 780	36 000	19 220

- z toho stavby	577	2 400	1 823
- z toho samostatné movité věci	3 668	5 300	1 632
Zásoby	4 340	4 340	0
Celkem	25 365	48 040	22 675

Převod se uskuteční technicky na základě jedné kupní smlouvy, ve které bude uveden veškerý převáděný majetek a kupní cena za každou položku tohoto majetku. Kupní cena bude odpovídat hodnotě majetku stanovené znaleckým posudkem, jak je uvedena v tabulce výše.

3.5.1 Účetní a daňové souvislosti na straně podnikající fyzické osoby

Z hlediska účtování dojde na straně fyzické osoby zejména k vyřazení převáděného obchodního majetku a zásob z účetnictví a vzniku odpovídající nákladu na příslušném účtu 54x – Jiné provozní náklady. Dále dojde ke vzniku pohledávky na úhradu kupní ceny za společností a odpovídajícím výnosům na příslušných účtech 64x – Jiné provozní výnosy. Konkrétní účetní operace na straně podnikatele zobrazuje následující tabulka:

Tabulka č. 7 – Účtování prodeje jednotlivého obchodního majetku u podnikající fyzické osoby (v tis. Kč)
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Případ	Účetní operace ⁷³	Částka	MD	D
1.	Vyřazení DHM z důvodu prodeje ⁷⁴			
	- <i>doučtování ZC</i>	21 025	541	08x
	- <i>vyřazení DHM</i>	27 024	08x	0xx
2.	Vyřazení zásob z důvodu prodeje	4 340	542	112
3.	Vznik pohledávky za společností	48 040	311	64x

Výsledek hospodaření pro podnikatele činí při prodeji jednotlivého obchodního majetku 22.675 tis. Kč (rozdíl výnosů na účtech 06x a nákladů na účtech 54x). Tento výsledek se promítne v konečné rozvaze podnikatele na straně pasiv ve vlastním kapitále. Pro účely modelového příkladu budeme předpokládat, že u ostatních položek v účetnictví podnikatele nedošlo ve sledovaném období ke změně.

⁷³ Pro větší přehlednost není uvažováno DPH, které je blíže rozebráno dále v textu.

⁷⁴ V případě neodpisovaného DHM (tj. pozemků) tento proces probíhá v jednom kroku.

Z hlediska daňových souvislostí tedy vzniká podnikající fyzické osobě zdanitelný příjem z prodeje majetku ve výši 48.040 tis. Kč, a to vzhledem k vedení účetnictví již v okamžiku vzniku pohledávky z prodeje. Tento příjem vstupuje do běžného výsledku hospodaření podnikatele. Současně vznikl podnikateli náklad ve výši 21.025 tis. Kč, který si může daňově uplatnit. Podnikatel si za zdaňovací období, v němž došlo k prodeji majetku, může uplatnit odpis k DHM pouze v poloviční výši, a to jen v případě, že evidoval tento majetek k prvnímu dni daného zdaňovacího období.

Vzhledem ke skutečnosti, že podnikatel je plátcem DPH, bude prodej některého majetku rovněž podléhat DPH, které bude nutné ke kupní ceně připočíst a následně odvést správci daně. Z převáděného majetku bude od DPH osvobozen prodej pozemků a staveb.⁷⁵ Prodej zásob a samostatných movitých věcí bude podléhat DPH, která bude činit cca 1.681 tis. Kč.

Vzhledem ke skutečnosti, že součástí převáděného majetku jsou pozemky a motorová vozidla, dojde převodem závodu rovněž ke změně poplatníka těchto daní na společnost s ručením omezeným.

3.5.2 Účetní a daňové souvislosti na straně společnosti s ručením omezeným

Z pohledu společnosti s ručením omezeným se jedná o běžnou akvizici majetku a zásob, při které vzniká společnosti závazek za společníkem ve výši kupní ceny. Společnost rovněž přijala od společníka peněžitý příplatek ve výši 2.000 tis. Kč. Způsob účtování je zobrazen v následující tabulce.

Tabulka č. 8 – Účtování koupě jednotlivého obchodního majetku u společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Případ	Účetní operace ⁷⁶	Částka	MD	D
1.	Pořízení DHM			
	- z toho pozemky	36 000	031	351
	- z toho stavby	2 400	021	351
	- z toho samostatné movité věci	5 300	022	351
2.	Pořízení zásob	4 340	112	351

⁷⁵ § 56 Zákona o dani z přidané hodnoty

⁷⁶ Pro větší přehlednost není uvažováno DPH, které je blíže rozebráno dále v textu.

3.	Uzavření dohody o poskytnutí příplatku	2 000	351	413
4.	Poskytnutí příplatku	2 000	221	351

Rozvahu společnosti po prodeji jednotlivého obchodního majetku a po poskytnutí peněžitého příplatku ve výši 2.000 tis. Kč zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 9 – Rozvaha společnosti s ručením omezeným po koupi jednotlivého obchodního majetku (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

AKTIVA		PASIVA	
DHM	43 700	Základní kapitál	10
- z toho pozemky	36 000	Ostatní kapitálové fondy	2 000
- z toho stavby	2 400	Závazky za společníky	48 040
- z toho samostatné movité věci	5 300		
Zásoby	4 340		
Peníze	2 010		
Aktiva celkem	50 050	Pasiva celkem	50 050

Společnosti vzniká v souvislosti s koupí majetku a zásob daňově uznatelný výdaj ve výši jejich pořizovací ceny stanovené dle znaleckého posudku. DHM bude společnost daňově odpisovat z pořizovací ceny, přičemž za zdaňovací období, v němž došlo k pořízení majetku, si může uplatnit daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu, a to pouze v případě, pokud společnost eviduje tento majetek k poslednímu dni daného zdaňovacího období.

Jak již bylo výše uvedeno, koupě zásob a samostatných movitých věcí podléhá DPH, která činí cca 1.681 tis. Kč a kterou musí společnost společníkovi zaplatit společně s kupní cenou. Z tohoto důvodu je vhodné, aby se společnost ještě před koupí majetku registrovala jako plátce DPH. V takovém případě si následně může uplatnit odpočet DPH na vstupu. Alternativně se společnost může stát plátcem DPH až po realizaci koupě majetku a uplatnit nárok na odpočet daně při registraci podle ustanovení § 79 a násl. Zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně se v takovém případě je potřeba si dát pozor na splnění ostatních zákonných podmínek a z důvodu opatrnosti proto nelze tento postup doporučit.

Vzhledem ke skutečnosti, že součástí převáděného majetku jsou rovněž pozemky a motorová vozidla, společnost se stane poplatníkem daně z nemovitých věcí a silniční daně u tohoto majetku.

3.6 Prodej obchodního závodu

Druhou uvažovanou možností přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání společnosti s ručením omezeným je prodej obchodního závodu jako celku.

Prodej závodu se uskuteční na základě smlouvy o koupi závodu a stane se právně účinným zveřejněním dokladu o koupi závodu do sbírky listin obchodního rejstříku společnosti s ručením omezeným.

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o prodej mezi spojenými osobami, byla kupní cena stanovena posudkem znalce. Znalec obchodní závod ocenil na částku ve výši 49.730 tis. Kč. Kupní cena bude hrazena v postupných ročních splátkách následujících 15 let ode dne podpisu kupní smlouvy.

3.6.1 Účetní a daňové souvislosti na straně podnikající fyzické osoby

Na straně prodávajícího podnikatele vzniká příjem ve formě kupní ceny za prodej obchodního závodu, a to s ohledem na aktuální princip již v okamžiku vzniku pohledávky (371 – Pohledávky z prodeje podniku). Kupní cena z prodeje závodu pro podnikatele představuje mimořádný provozní výnos. Na druhé straně souhrn vyřazeného majetku a dluhů představuje pro podnikatele mimořádný provozní náklad.

Pokud by podnikatel účtoval o rezervách nebo opravných položkách souvisejících s prodáváním majetkem, musel by je současně s prodejem závodu zrušit ve prospěch nákladů.

Přehled účtování prodeje závodu u prodávajícího podnikatele je uveden v následující tabulce:

Tabulka č. 10 – Účtování prodeje obchodního závodu u podnikající fyzické osoby (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	D
1.	Vyřazení DHM z důvodu prodeje ⁷⁷			
	- doúčtování ZC	21 025	547	08x
	- vyřazení DHM	27 024	08x	0xx
2.	Vyřazení zásob z důvodu prodeje	4 340	548	112
3.	Vyřazení pohledávek z obchodních vztahů	1 780	548	311
4.	Vyřazení peněz	6 450	548	221
5.	Převod Závazky	3 760	321	548
6.	Převod bankovní úvěry	2 780	461	548
7.	Vznik pohledávky za společností na úhradu kupní ceny	49 730	371	648

Podnikateli z prodeje závodu vzniká zisk ve výši rozdílu mezi účty 648 – Mimořádné provozní výnosy a 548 – Mimořádné provozní náklady, který dosahuje částky ve výši 22.675 tis. Kč a je součástí výsledku hospodaření za dané účetní období. Vzniklý zisk bude předmětem daně z příjmu podle § 7 Zákona o daních z příjmů.

Podnikatel si za dané období může uplatnit daňové odpisy v poloviční výši, a to pouze u majetku, který evidoval na počátku zdaňovacího období.

Prodej závodu není předmětem DPH a ke kupní ceně tedy nebylo nutné připočíst DPH a vystavit daňový doklad.⁷⁸

Vzhledem ke skutečnosti, že součástí obchodního závodu jsou i pozemky a motorová vozidla, dojde převodem závodu rovněž ke změně poplatníka těchto daní na společnost s ručením omezeným.

3.6.2 Účetní a daňové souvislosti na straně společnosti s ručením omezeným

Na straně společnosti s ručením omezeným bude celá transakce účtována rozvahově. Společnost se stane vlastníkem veškerého majetku a dluhů, které jsou součástí obchodního závodu.

⁷⁷ V případě neodpisovaného DHM (tj. pozemků) tento proces probíhá v jednom kroku.

⁷⁸ Viz § 13 odst. 8 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) Zákona o dani z přidané hodnoty.

K zaúčtování převzetí obchodního závodu se vzhledem k zpravidla velkému množství účtovaných položek využívá účet 395 – Vnitřní zúčtování.

V případě koupě závodu kupující nepokračuje v odpisování započatém prodávajícím, ale začíná odpisování nové, které se odvozuje od kupní ceny nabytého závodu. Společnost má na výběr, jak ocení a zaúčtuje nabytý majetek a závazky. V úvahu přicházejí následující možnosti: (i) individuálně sjednané kupní ceny (ii) účetní (zůstatkové) ceny – vznik oceňovacího rozdílu nebo (iii) ceny dle znaleckého posudku – vznik goodwillu. V daném případě nebyla kupní cena jednotlivých položek individuálně sjednána a znalecký posudek neobsahuje položkové ocenění jednotlivých složek obchodního závodu. V úvahu tedy přichází pouze druhá možnost, a to převzetí majetku a závazků v účetních hodnotách evidovaných u prodávajícího podnikatele. Rozdíl mezi kupní cenou a souhrnem účetních hodnot všech převzatých položek bude tvořit oceňovací rozdíl, a to konkrétně ve výši 22.675 tis. Kč.

Přehled účtování koupě závodu u kupující společnosti s ručením omezeným je uveden v následující tabulce:

Tabulka č. 11 – Účtování koupě obchodního závodu u společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	D
1.	Uzavření kupní smlouvy (vznik dluhu k úhradě kupní ceny za koupi závodu)	49 730	395	372
2.	Převzetí DHM			
	- z toho pozemky	16 780	031	395
	- z toho stavby	577	021	395
	- z toho samostatné movité věci	3 668	022	395
3.	Převzetí zásob	4 340	112	395
4.	Převzetí pohledávek z obchodních vztahů	1 780	311	395
5.	Převzetí peněz	6 450	221	395
6.	Převzetí závazků z obchodních vztahů	3 760	395	321
7.	Převzetí bankovních úvěrů	2 780	395	461
8.	Vznik oceňovacího rozdílu	22 675	097	395

Rozvahu společnosti po koupi obchodního závodu od podnikatele zobrazuje následující tabulka:

Tabulka č. 12 – Rozvaha společnosti s ručením omezeným po koupi obchodního závodu (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

AKTIVA		PASIVA	
DHM	43 700	Základní kapitál	10
- z toho pozemky	16 780	Závazky	3 760
- z toho stavby	577	Závazky z koupě podniku	49 730
- z toho samostatné movité věci	3 668	Bankovní úvěry	2 780
- z toho oceňovací rozdíl	22 675		
Zásoby	4 340		
Pohledávky	1 780		
Peníze	6 460		
Aktiva celkem	56 280	Pasiva celkem	56 280

Jak již bylo výše uvedeno, společnost přebírá majetek v účetních (zůstatkových) hodnotách prodávajícího a zahajuje nové odpisování. Nad rámec toho ji koupí závodu vzniká oceňovací rozdíl ve výši 22.675 tis. Kč, který se odepisuje po dobu 180 měsíců. Odpisy oceňovacího rozdílu nabytého při koupi závodu jsou daňově uznatelným výdajem.

Jak již bylo výše uvedeno, koupě závodu nepodléhá DPH a pro společnost tak není nutné, aby se stala plátcem DPH již před koupí závodu. Společnost se naopak plátcem DPH stane automaticky dnem nabytí obchodního závodu (tj. okamžikem zveřejnění dokladu o nabytí obchodního závodu v obchodním rejstříku). Společnost se musí do 15 dnů registrovat jako plátce DPH u správce daně.

Vzhledem ke skutečnosti, že součástí obchodního závodu jsou rovněž i pozemky a motorová vozidla, společnost se stane poplatníkem daně z nemovitých věcí a silniční daně u tohoto majetku.

3.7 Vklad obchodního závodu

Třetí uvažovanou možností přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání společnosti s ručením omezeným je vklad obchodního závodu do společnosti jako celku. Vklad proběhne formou nepeněžitého příplatku do vlastního kapitálu mimo základní kapitál společnosti s ručením omezeným.

Nepeněžitě vklady musí být vždy oceněny posudkem znalce, který obchodní závod ocenil na částku ve výši 49.730 tis. Kč.

Vklad bude realizován na základě smlouvy se společností o poskytnutí dobrovolného nepeněžitěho příplatku, se kterou udělí souhlas jednatel společnosti.⁷⁹ Předmětem příplatku bude obchodní závod podnikatele.

3.7.1 Účetní a daňové souvislosti na straně podnikající fyzické osoby

Jednotlivý majetek a dluhy, které jsou součástí obchodního závodu, budou z účetnictví vyřazeny oproti účtu 378 – Jiné pohledávky. V důsledku poskytnutí vkladu dojde ke zvýšení účetní hodnoty obchodního podílu ve společnosti s ručením omezeným oproti účtu 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů.

Přehled účtování vkladu závodu u prodávajícího podnikatele je uveden v následující tabulce:

Tabulka č. 13 – Účtování vkladu obchodního závodu u podnikající fyzické osoby (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	D
1.	Vyřazení DHM z důvodu vkladu ⁸⁰			
	- <i>doučtování ZC</i>	21 025	378	08x
	- <i>vyřazení DHM</i>	27 024	08x	0xx
2.	Vyřazení zásob z důvodu vkladu	4 340	378	112
3.	Vyřazení pohledávek z obchodních vztahů	1 780	378	311
4.	Vyřazení peněz	6 450	378	221
5.	Převod Závazky	3 760	321	378
6.	Převod bankovní úvěry	2 780	461	378
7.	Zvýšení pořizovací ceny obchodního podílu ve společnosti	27 055	061	367
8.	Vznik pohledávky za společností na úhradu kupní ceny	27 055	367	378

Na straně prodávajícího podnikatele z poskytnutí vkladu žádný příjem, jelikož za poskytnutí vkladu neobdrží žádnou úplatu. Dochází pouze k navýšení daňové nabývací ceny jeho obchodního podílu ve společnosti ve smyslu § 24 odst. 7 Zákona o daních

⁷⁹ Viz § 163 Zákona o obchodních korporacích.

⁸⁰ V případě neodpisovaného DHM (tj. pozemků) tento proces probíhá v jednom kroku.

z příjmů, a to o hodnotu stanovenou na základě znaleckého posudku, tj. částku ve výši 49.730 tis. Kč.

Podnikatel si za dané období může uplatnit daňové odpisy v poloviční výši, a to pouze u majetku, který evidoval na počátku zdaňovacího období.

Vklad závodu není předmětem DPH. Vzhledem ke skutečnosti, že součástí obchodního závodu jsou i pozemky a motorová vozidla, dojde převodem závodu rovněž ke změně poplatníka těchto daní na společnost s ručením omezeným.

3.7.2 Účetní a daňové souvislosti na straně společnosti s ručením omezeným

Na straně společnosti s ručením omezeným bude celá transakce účtována rozvahově. Společnost se stane vlastníkem veškerého majetku a dluhů, které jsou součástí obchodního závodu. Společnosti v důsledku poskytnutí vkladu nevzniká vůči vkladateli žádný dluh, který by bylo nutné uhradit. Podíl společníka ve společnosti s ručením omezeným se poskytnutím vkladu mimo základní kapitál (příplatku) nemění a jeho výše zůstává stejná.

Obdobně jako v případě koupě závodu má společnost možnost si zvolit ocenění jednotlivých složek majetku, přičemž má na výběr ze dvou možností: (i) účetní (zůstatkové) ceny – vznik oceňovacího rozdílu nebo (ii) ceny dle znaleckého posudku – vznik goodwillu. V daném případě znalecký posudek neobsahuje položkové ocenění jednotlivých složek obchodního závodu. V úvahu tedy přichází pouze první možnost, a to převzetí majetku a závazků v účetních hodnotách evidovaných u podnikatele (vkladatele). Rozdíl mezi hodnotou závodu dle znaleckého posudku a souhrnem účetních hodnot všech převzatých položek bude tvořit oceňovací rozdíl, a to konkrétně ve výši 22.675 tis. Kč.

Přehled účtování vkladu závodu u společnosti s ručením omezeným je uveden v následující tabulce:

Tabulka č. 14 – Účtování vkladu obchodního závodu u společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Případ	Účetní operace	Částka	MD	D
1.	Uzavření dohody o poskytnutí příplatku / vkladu mimo základní kapitál (jehož předmětem je obchodní závod)	49 730	351	413
2.	Převzetí DHM			
	- z toho pozemky	16 780	031	351
	- z toho stavby	577	021	351
	- z toho samostatné movité věci	3 668	022	351
3.	Převzetí zásob	4 340	112	351
4.	Převzetí pohledávek z obchodních vztahů	1 780	311	351
5.	Převzetí peněz	6 450	221	351
6.	Převzetí závazků z obchodních vztahů	3 760	351	321
7.	Převzetí bankovních úvěrů	2 780	351	461
8.	Vznik oceňovacího rozdílu	22 675	097	351

Rozvahu společnosti po vkladu obchodního závodu podnikatele zobrazuje následující tabulka:

Tabulka č. 15 – Rozvaha společnosti s ručením omezeným po vkladu obchodního závodu (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

AKTIVA		PASIVA	
DHM	43 700	Základní kapitál	10
- z toho pozemky	16 780	Ostatní kapitálové fondy	49 730
- z toho stavby	577	Závazky	3 760
- z toho samostatné movité věci	3 668	Bankovní úvěry	2 780
- z toho oceňovací rozdíl	22 675		
Zásoby	4 340		
Pohledávky	1 780		
Peníze	6 460		
Aktiva celkem	56 280	Pasiva celkem	56 280

Jak vyplývá z výše uvedených tabulek, společnost přebírá majetek v účetních (zůstatkových) hodnotách vkladatele. Co se týká daňového odpisování, společnost pokračuje v daňovém odpisování hmotného a nehmotného majetku započatém vkladatelem podle § 30 odst. 10 Zákona o daních z příjmů. Nad rámec toho ji koupí závodu vzniká oceňovací rozdíl ve výši 22.675 tis. Kč, který se účetně odepisuje po dobu 180 měsíců. Odpisy oceňovacího rozdílu nabytého při vkladu závodu nicméně nejsou daňově uznatelným výdajem a nesnižují tak základ daně společnosti.

Jak již bylo výše uvedeno, vklad závodu nepodléhá DPH a pro společnost tak není nutné, aby se stala plátcem DPH již před vkladem závodu. Společnost se naopak plátcem DPH stane automaticky dnem nabytí obchodního závodu (tj. okamžikem zveřejnění dokladu o nabytí obchodního závodu v obchodním rejstříku). Společnost se musí do 15 dnů registrovat jako plátce DPH u správce daně.

Vzhledem ke skutečnosti, že součástí obchodního závodu jsou rovněž i pozemky a motorová vozidla, společnost se stane poplatníkem daně z nemovitých věcí a silniční daně u tohoto majetku.

3.8 Celkové zhodnocení a doporučení pro podnikatele

V předcházejících podkapitolách byly analyzovány jednotlivé možnosti přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání společnosti s ručením omezeným u představeného modelového podnikatele s tím, že konkrétně byly uvažovány následující možnosti:

1. Prodej jednotlivého majetku
2. Prodej obchodního závodu
3. Vklad obchodního závodu mimo základní kapitál (příplatek)

Pro úplnost informací je vhodné na tomto místě uvést, že darování, ať již jednotlivého majetku nebo obchodního závodu jako celku, nebylo uvažováno z důvodu, že tento způsob změny podnikání není pro zúčastněné osoby vzhledem k vysokému zdanění na straně společnosti příliš výhodný (viz kap. 2.2). Společnost by totiž musela nabytí obchodního závodu zdanit jako nepeněžitý příjem, přičemž tento příjem by se rovnal částce ocenění stanoveného znalcem, tj. částce ve výši 49.730 tis. Kč.

Obdobně nebyl uvažován ani pacht obchodního závodu, jelikož se jedná z povahy věci pouze o dočasné řešení, které není pro modelového podnikatele zajímavé, jelikož při něm nedochází k převodu vlastnického práva k obchodnímu závodu a v případě vzniku nenadálé události na straně podnikatele (invalidita, smrt atd.) nebude garantována celistvost obchodního závodu ani plynulé předání podnikání potomkům podnikatele.

V daném případě je pro podnikatele využitelná každá ze tří uvedených možností změny podnikání, nicméně v návaznosti na představy podnikatele uvedené v úvodu této kapitoly **lze podnikateli nejlépe doporučit zejména realizaci třetí varianty, tj. vkladu (příplatku) obchodního závodu do společnosti.** Jak již bylo výše uvedeno, v rámci této varianty se podnikatel již před podrobnou analýzou rozhodl pro vklad mimo základní kapitál (příplatek), a to z důvodu úspory transakčních nákladů (zejm. notářské poplatky) a také z důvodu jednodušší dispozice s vytvořenými ostatními kapitálovými fondy oproti základnímu kapitálu, jehož případné snížení v budoucnu je složitějším procesem (viz kap. 2.5.1).

Porovnání vkladu obchodního závodu pro modelového podnikatele s prodejem jednotlivého majetku a prodejem obchodního závodu je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 16 – Porovnání vkladu obchodního závodu s prodejem jednotlivého majetku a prodejem obchodního závodu v případě modelového podnikatele

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Hlavní výhody a nevýhody vkladu obchodního závodu...	
...oproti prodeji jednotlivého majetku:	...oproti prodeji obchodního závodu:
<p>+ <u>Převod obchodního závodu jako celku</u></p> <p><i>Jednou transakcí je řešen přechod veškerého majetku a dluhů tvořících obchodní závod a není nutné řešit převedení každé položky obchodního závodu samostatně – např. smluvních vztahů, zaměstnaneckých poměrů, majetku neevidovaného v účetnictví atd.</i></p> <p><i>Vzhledem ke skutečnosti, že v případě modelového podnikatele se jedná o již fungující a hospodářsky vyspělý závod, který je tvořen více různými položkami, byl by samostatný prodej veškerého majetku administrativně náročnější. Převodem obchodního závodu jako celku je rovněž urychleno ukončení podnikatelské činnosti modelového podnikatele, který může ke dni vkladu závodu zcela ukončit své podnikání.</i></p>	<p>+ <u>Nezadlužení společnosti / posílení vlastního kapitálu společnosti</u></p> <p><i>V případě koupě obchodního závodu vzniká společnosti závazek k úhradě kupní ceny, a to dle znaleckého posudku ve výši 49.730 tis. Kč. Tento dluh by byl zobrazen v účetnictví společnosti. Společnost by tak působila navenek jako zadlužená a dosahovala by horších výsledků při finanční analýze. Existence dluhu by mohla rovněž snižovat důvěryhodnost společnosti u jejích obchodních partnerů a mohla by společnost snížit šanci získat výhodné financování či investiční příležitost.</i></p> <p><i>V případě realizace vkladu závodu závazek společnosti nevzniká, a naopak dochází k posílení jejího vlastního kapitálu. Společnost tak působí navenek „silnějším“ dojmem a dosahuje lepších výsledků při finanční analýze.</i></p>

<p>+ <u>DPH</u></p> <p><i>Převod některého majetku samostatně (zejm. samostatných movitých věcí a zásob) by podléhal příslušné sazbě DPH, kterou by bylo nutné odvést.</i></p>	<p>+ <u>Absence zdanění na straně podnikatele</u></p> <p><i>Podnikatel neobdrží při vkladu obchodního závodu od společnosti žádnou přímou úplatu, která by na jeho straně představovala nepeněžitý příjem, jako v případě prodeje obchodního závodu.</i></p>
<p>+ <u>Přecenění majetku v účetnictví společnosti</u></p> <p><i>Při vkladu závodu dochází k účetnímu navýšení rozvahové bilanční sumy v důsledku vzniku goodwillu / oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a zvyšuje se tak atraktivita pro případné investory, finanční instituce či obchodní partnery.</i></p>	<p>+ <u>Menší riziko zpochybnění transakce ze strany správce daně</u></p> <p><i>Lze konstatovat, že vklad je oproti koupi závodu daňově neutrální transakcí ve smyslu, že při ní nevzniká žádné ze zúčastněných osob zdanitelný příjem.</i></p> <p><i>Minimalizuje se tak riziko, že správce daně zpochybnění některé aspekty provedené transakce, jako například v případě koupě závodu určení kupní ceny (tj. zda kupní cena odpovídá ceně obvyklé).</i></p>
<p>+ <u>Absence zdanění na straně podnikatele</u></p> <p><i>Podnikatel neobdrží při vkladu obchodního závodu od společnosti žádnou přímou úplatu, která by na jeho straně představovala nepeněžitý příjem, jako v případě prodeje jednotlivého majetku.</i></p>	<p>- <u>Nemožnost uplatnit si daňové odpisy z pořizovací ceny</u></p> <p><i>Společnost pokračuje u majetku nabytého vkladem závodu v daňovém odpisování započatém podnikatelem. Na rozdíl od koupě závodu tedy nedochází k zahájení nového odpisování.</i></p>
<p>+ <u>Plátcovství DPH</u></p> <p><i>Vzhledem ke skutečnosti, že je podnikatel již před vkladem závodu plátcem DPH je vhodné, aby byla plátcem DPH také společnost (např. z důvodu, aby nebylo nutné koeficienty krátit odpočet DPH u pořízeného majetku).</i></p> <p><i>Společnost se při vkladu závodu stane plátcem DPH automaticky přímo ze zákona ke dni nabytí závodu a odpadá tak nutnost řešit zdlouhavý proces registrace společnosti k DPH.</i></p>	
<p>- <u>Nemožnost uplatnit si daňové odpisy z pořizovací ceny</u></p> <p><i>Společnost pokračuje u majetku nabytého vkladem závodu v daňovém odpisování započatém podnikatelem. Na rozdíl od koupě jednotlivého majetku tedy nedochází k zahájení nového odpisování z pořizovací ceny.</i></p>	
<p>- <u>Nákladnost</u></p> <p><i>Vklad závodu je zpravidla složitější proces na přípravu a realizaci, při kterém zpravidla vznikají vyšší náklady na právní</i></p>	

<p><i>služby, daňové poradce a rovněž na znalecké ocenění, které je v tomto případě povinné.</i></p> <p><i>Na druhou stranu vzhledem ke skutečnosti, že v případě modelového podnikatele se jedná o již fungující a hospodářsky vyspělý závod, který je tvořen více různými položkami, byl by samostatný prodej veškerého majetku administrativně náročný a transakční náklady v případě vkladu závodu tak mohou být dokonce nižší než při prodeji všech položek závodu samostatně.</i></p>	
<p>- <u>Ručení za převzaté dluhy</u></p> <p><i>Podnikatel v případě vkladu závodu ručí za převzaté dluhy společnosti, k jejichž převzetí nedal věřitel souhlas.⁸¹</i></p>	

Vklad obchodního závodu lze modelovému podnikateli zejména doporučit vzhledem ke skutečnosti, že dle zadání neplánuje v následujících letech ze společnosti čerpat finanční prostředky (viz kap. 3.2), které chce reinvestovat zpět do podnikání. Z tohoto důvodu je vklad závodu preferovaným řešením oproti koupi závodu, jelikož v případě koupě závodu by společnost v následujících letech nemusela mít finanční prostředky na splácení kupní ceny.

Na straně podnikatele rovněž při vkladu závodu nevzniká daňové zatížení a značně se tak i eliminuje riziko zpochybnění transakce ze strany správce daně.

Dalším důvodem pro vklad obchodního závodu oproti jeho prodeji (popř. prodeji jednotlivého obchodního majetku samostatně) je také záměr podnikatele pořizovat další stroje a potřebné vybavení a tyto částečně financovat bankovními úvěry. Jak již bylo uvedeno, v případě vkladu závodu nedochází k zadlužení společnosti (naopak dochází k posílení vlastního kapitálu společnosti) a společnost tak bude pro banku více bonitní. Společnost má tak příležitost dosáhnout na výhodnější podmínky financování.

⁸¹ Na druhou stranu, pokud by vedle prodeje jednotlivého majetku byly ze strany společnosti přebírány i dluhy podnikatele, byl by vždy vyžadován souhlas věřitelů podle § 1889 Občanského zákoníku.

Odhad nákladů na změnu podnikání formou založení nové společnosti s ručením omezeným a následným vkladem (příplatkem) obchodního závodu do vlastního kapitálu mimo základní kapitál této společnosti je uveden v následující tabulce:

Tabulka č. 17 – Celkové náklady při změně podnikání formou vkladu závodu (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Nákladová položka	Částka
Odměna notáře za sepsání zakladatelské listiny ve formě NZ ⁸²	2000,- Kč ⁸³
Odměna notáře za sepsání notářského zápisu o osvědčení pro zápis do OR	1.000,- Kč
Odměna notáře za provedení zápisu do OR	300,- Kč
Výpis z evidence rejstříku trestů pro jednatele	100,- Kč
Poplatek za ohlášení živnosti	1.000,- Kč
Ověření podpisů (po 30 Kč)	500,- Kč
Znalecké ocenění	dle konkrétní situace
Právní služby	dle konkrétní situace
Služby daňového poradce	dle konkrétní situace

⁸² Odměna je snížena z běžných 4.000 Kč v případě tzv. zjednodušeného založení, kterého se modelový podnikatel rozhodl využít. O zjednodušené založení se jedná v případě, že zakladatelská listina obsahuje jen povinné náležitosti předepsané občanským zákoníkem a zákonem o obchodních korporacích, vkladová povinnost má být splněna splacením v penězích, a jestliže notář, který notářský zápis sepsal, provede na žádost a na jeho podkladě zápis společnosti do obchodního rejstříku.

⁸³ Oddíl I *Odměna notáře podle tarifní hodnoty*, Položka A, Sazebníku odměny notáře za úkony notářské činnosti a za úkony některé jiné činnosti, který je přílohou Vyhlášky č. 196/2001 Sb. O odměnách a náhradách notářů, správců pozůstalosti a Notářské komory České republiky (notářský tarif)

ZÁVĚR

V této práci jsem se zabýval přechodem z podnikání fyzické osoby na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným, přičemž hlavní cíl této práce lze rozdělit na dvě části. První částí bylo vyhodnotit jednotlivé možnosti přechodu z podnikání fyzické osoby na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným, a to zejména z pohledu účetních a daňových souvislostí, a druhou částí bylo na základě provedené analýzy stanovit konkrétní doporučení pro modelového podnikatele fyzickou osobu.

V první a druhé části této práce jsem nejprve rozebral nejdůležitější odborné termíny a instituty, které lze považovat za stěžejní pro pochopení dalších částí práce, a současně jsem ve stručnosti představil nejvýznamnější souvislosti podnikání podnikající fyzické osoby a podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným. Dále jsem se zabýval konkrétními možnostmi, jak převést podnikatelskou činnost z podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. U každé z těchto možností byla nejprve provedena analýza, a to právní, účetní i daňové strance, přičemž na závěr každé podkapitoly bylo přidáno celkové zhodnocení a byly uvedeny hlavní výhody a nevýhody daného způsobu změny podnikání. Ve většině popisovaných způsobech se jednalo především o různou formu dispozice s obchodním závodem podnikatele, který je jako celek převáděn na společnost s ručením omezeným.

Ve třetí části této práce byly využity a aplikovány poznatky získané v předcházejících kapitolách na případě modelového podnikatele, který zamýšlí změnit dosavadní způsob podnikání ve formě podnikající fyzické osoby na podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným. Za modelového podnikatele jsem zvolil zemědělského podnikatele provozujícího zemědělský závod, jehož hlavní motivací pro změnu podnikání je úmysl v budoucnu přenechat své podnikání potomkům.

Jako možné způsoby změny podnikání na společnost s ručením omezeným byly v případě modelového podnikatele uvažovány následující varianty: (i) prodej jednotlivého obchodního majetku (ii) prodej obchodního závodu a (iii) vklad obchodního závodu s tím, že byl uvažován výlučně vklad mimo základní kapitál (příplatek), a to z důvodu

úspory transakčních nákladů (zejm. notářské poplatky) a také z důvodu jednodušší dispozice s vytvořenými ostatními kapitálovými fondy v budoucnu.

Na základě analýzy každé z těchto možností jsem dospěl k závěru, že pro modelového podnikatele je využitelná každá ze tří uvedených variant změny podnikání, nicméně v návaznosti na představy a motivaci podnikatele uvedenou v zadání lze podnikateli nejlépe doporučit zejména realizaci třetí varianty, tj. vkladu (příplatku) obchodního závodu do společnosti.

Za hlavní důvod pro upřednostnění této varianty lze přitom považovat skutečnost, že v případě vkladu závodu nevzniká společnosti s ručením omezeným závazek k úhradě kupní ceny. Modelový podnikatel totiž neplánuje v následujících letech ze společnosti čerpat finanční prostředky a existence závazku k úhradě kupní ceny tedy pro něho není žádoucí. Mezi další důvody pro vklad závodu patří zejména: (i) přecenění majetku a dluhů v účetnictví společnosti (ii) posílení vlastního kapitálu a s tím spojená větší důvěryhodnost ze strany třetích osob a lepší výsledky ve finanční analýze (iii) vznik plátcovství DPH přímo na základě zákona, aniž by bylo nutné se dobrovolně registrovat (iv) skutečnost, že vklad závodu není předmětem DPH (v) skutečnost, že se převádí závod jako celek, s čímž podnikatel spojuje nižší administrativní náročnost a (vi) skutečnost, že na straně vkladatele nevznikne zdanitelný příjem, čímž bude rovněž minimalizováno riziko zpochybnění transakce ze strany správce daně.

Na závěr této práce si dovoluji upozornit, že výše uvedené doporučení bylo učiněno výlučně pro uvažovaného modelového podnikatele a nejedná se o obecné doporučení pro každého podnikatele uvažujícího o změně podnikání na společnost s ručením omezeným. Vzhledem k různorodosti podnikání totiž v případě ostatních podnikatelů může být (a mnoha případech skutečně bude) výsledné doporučení po provedení analýzy jednotlivých variant odlišné.

POUŽITÉ ZDROJE

Monografie

- [1] ČOUKOVÁ, Pěva, 2015. *Účetní a daňové transakce v návaznosti na zákon o korporacích*. 1. vydání. Bohuňovice: Oswald a.s. ISBN 978-80-905690-8-9
- [2] DVOŘÁK, Tomáš. *Společnost s ručením omezeným* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Vědecké monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-633-4.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob ...* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-315-2
- [4] HNÁTEK, Miloslav, 2015. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 1. vyd. Praha: ESAP, 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2.
- [5] KOŽIAK, Jaromír in BEJČEK, Josef; ŠILHÁN, Josef a kol. *Obchodní smlouvy. Závazky v podnikání*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-574-9
- [6] MICKOVÁ, Michaela. *Daňové dopady vybraných korporátních transakcí kapitálových společností*. [online] Praha, 2017. Rigorózní práce. Univerzita Karlova. Právnická fakulta.
- [7] PELC, Vladimír, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. *Zákon o daních z příjmů: komentář* [online]. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.
- [8] SKÁLOVÁ, Jana, 2017. *Daně v účetnictví*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. ISBN 978-80-7552-832-2.
- [9] SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností* [online]. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-570-5.
- [10] ŠTENGLOVÁ, Ivana, HAVEL, Bohumil, CILEČEK, Filip, KUHN, Petr, ŠUK, Petr. *Zákon o obchodních korporacích*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2020
- [11] TICHÝ, Luboš, a kol. *Kupní smlouva v novém občanském zákoníku*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014
- [12] VYCHOPENĚ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu* [online]. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-328-2.

Odborné články

- [13] DĚRGEL, Ing. Martin. *Prodej obchodního závodu*. ASPI | Wolters Kluwer ČR, a. s. [online]. Dostupné z: www.noveaspi.cz
- [14] DĚRGEL, Ing. Martin. *Zdanění převodu podílu v obchodní korporaci* ASPI | Wolters Kluwer ČR, a. s. [online]. Dostupné z: www.noveaspi.cz
- [15] DĚRGEL, M., 2006. *Účetnictví: prodej podniku: kupující a prodávající, smlouva o prodeji podniku, účetní a daňové hledisko, inventarizační rozdíly, prodejní cena, oceňovací rozdíl, goodwill a badwill*. 1. vyd. Český Těšín: Poradce, s. r. o. 40 s. ISSN 1211-2437.

Právní předpisy a soudní rozhodnutí

- [16] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [17] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [18] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [19] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [20] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [21] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [22] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [23] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Nové ASPI* [online právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR.
- [24] Sazebník odměny notáře za úkony notářské činnosti a za úkony některé jiné činnosti, který je přílohou Vyhlášky č. 196/2001 Sb. O odměnách a náhradách notářů, správců pozůstalosti a Notářské komory České republiky (notářský tarif)

- [25] Rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 13. 7. 1962, ve věci č. 19/61, „*Mannesmann AG proti Vysokému úřadu Evropského společenství uhlí a oceli*“ In: EURLex [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie.

Ostatní zdroje

- [26] Příspěvek č. 463/14.10.15 na jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců a Ministerstva financí ČR – „*Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu*“ od autora Ing. Stanislava Kryla, daňového poradce č. 3353. Dostupný zde: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory>
- [27] Příspěvek č. 147/04.10.06 na jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců a Ministerstva financí ČR dne 14.11.2006– „*Problematika vkladu podniku fyzické osoby do obchodní společnosti ve vazbě na stanovení daňové nabývací ceny podle § 24 odst. 7 ZDP*“ Dostupný zde: <https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory>
- [28] *Roční přehled podnikatelů a živností k 31. 12. 2020* [online]. 2021 Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/rocni-prehled-podnikatelu-a-zivnosti--222295/>
- [29] *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*, Č. j.: 50489/17/7100-20118-203500, [online]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017DPH_info-registrace-k-dph.PDF
- [30] *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů* [online]. Ministerstvo financí České republiky. Dostupné zde: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2018_Ceske-ucetnistandardy-pro-500-002.pdf.

SEZNAM ZKRATEK

ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
DPH	Daň z přidané hodnoty.
EU	Evropská unie.
Občanský zákoník	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie.
Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon o dani z přidané hodnoty	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon o obchodních korporacích	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.
Zákon o oceňování majetku	Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.
Zákon o přeměnách	Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon o účetnictví	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon o zemědělství	Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 – Přehled nejvyžívanějších položek odčitatelných od základu daně a slev na dani	19
Tabulka č. 2 – Postup při určení daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným	24
Tabulka č. 3 – Srovnání podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným.....	26
Tabulka č. 4 – Rozvaha podnikatele před změnou podnikání (v tis. Kč).....	55
Tabulka č. 5 – Zahajovací rozvaha společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč).....	58
Tabulka č. 6 – Znalecké ocenění převáděného majetku (v tis. Kč)	59
Tabulka č. 7 – Účtování prodeje jednotlivého obchodního majetku u podnikající fyzické osoby (v tis. Kč)	60
Tabulka č. 8 – Účtování koupě jednotlivého obchodního majetku u společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)	61
Tabulka č. 9 – Rozvaha společnosti s ručením omezeným po koupi jednotlivého obchodního majetku (v tis. Kč)	62
Tabulka č. 10 – Účtování prodeje obchodního závodu u podnikající fyzické osoby (v tis. Kč).....	64
Tabulka č. 11 – Účtování koupě obchodního závodu u společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)	65
Tabulka č. 12 – Rozvaha společnosti s ručením omezeným po koupi obchodního závodu (v tis. Kč).....	66
Tabulka č. 13 – Účtování vkladu obchodního závodu u podnikající fyzické osoby (v tis. Kč).....	67
Tabulka č. 14 – Účtování vkladu obchodního závodu u společnosti s ručením omezeným (v tis. Kč)	69
Tabulka č. 15 – Rozvaha společnosti s ručením omezeným po vkladu obchodního závodu (v tis. Kč)....	69
Tabulka č. 16 – Porovnání vkladu obchodního závodu s prodejem jednotlivého majetku a prodejem obchodního závodu v případě modelového podnikatele	71
Tabulka č. 17 – Celkové náklady při změně podnikání formou vkladu závodu (v tis. Kč)	74